

# ГЛАВА 1. ОСОБЕННОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА И ИХ ВЛИЯНИЕ НА БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

## 1.1. Особенности сельского хозяйства как вида экономической деятельности

Сельское хозяйство, как отрасль материального производства, характеризуется рядом особенностей. Они определяются действием естественных и социальных факторов.

1. *Процесс производства связан с землей и биологическими активами — живыми растениями и животными.*

Производственный процесс представляет собой целенаправленное воздействие на земельные ресурсы и биологические активы. Вместе с тем, независимо от участия человека, с растениями и животными происходит биотрансформация.

В МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [1] **биотрансформация** включает процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологических активах происходят качественные или количественные изменения.

2. *Производственный процесс представляет собой управление изменениями биологических активов.*

В соответствии с МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [1], под **сельскохозяйственной деятельностью** понимается осуществляемое предприятием управление биотрансформацией и сбором биологических активов в целях их продажи или переработки в сельскохозяйственную продукцию или производства дополнительных биологических активов.

Управление биотрансформации происходит путем создания благоприятных или, по крайней мере, стабильных условий, необходимых для выращивания животных, растений и получения от них сельскохозяйственной продукции. Например, обеспечение соотношения питательных веществ на определенном уровне, поддержание влажности, температуры и света, применение медикаментов для борьбы с болезнями, биологических и химических веществ для борьбы с вредителями.

Управление биотрансформацией включает селекцию и другие способы воздействия на качественные и количественные характеристики животных, растений и получаемую от них продукцию. Примерами качественных изменений являются изменения плотности, сроков созревания, жирового слоя, содержания белка, прочности волокна и др. К количественным изменениям относят увеличение количества потомства, веса, длины, числа бутонов и др.

Управление изменениями биологических активов отличает сельское хозяйство от сбора продукции от «диких» растений и животных. Например, рыбный промысел в океане и вырубка лесов не являются сельскохозяйственной деятельностью, так как продукцию получают от неуправляемых источников — морских и лесных ресурсов.

3. *От одного вида сельскохозяйственных растений и животных нередко получают несколько видов продукции.*

Сельскохозяйственное производство создается для получения определенных видов сельскохозяйственной продукции. Вместе с тем по естественнобиологическим причинам во многих отраслях одновременно с основной продукцией производится неосновная. Например, при выращивании зерновых культур получают зерно, зерноотходы и солому, при выращивании крупного рогатого скота — молоко, приплод, прирост живой массы, навоз.

4. *Во многих отраслях сельского хозяйства выпуск продукции не является равномерным и ритмичным, так как получение продукции приурочено к срокам созревания растений и выращивания животных.*

Например, в растениеводстве, за исключением овощеводства закрытого грунта, выход продукции происходит единовременно в летний и осенний период. При выращивании мясного крупного рогатого скота могут использоваться сезонные зимне-весенние отелы, так они экономически выгоднее по сравнению с круглогодичными. Шерсть при разведении тонкорунных и полутонкорунных овец получают раз в год при стрижке в весенний период, а при разведении грубошерстных и полугрубошерстных овец и баранов — два раза в год: весной и осенью.

5. *Длительный производственный цикл во многих отраслях сельского хозяйства.*

Производство мяса крупного рогатого скота занимает несколько месяцев, выращивание плодовых насаждений — несколько лет. Производство продукции растениеводства в климатических условиях средней полосы длится в течение одного года. Весной — подготовка почвы к посеву, посадка семян и рассады, летом — уход за посевами, летом или осенью — сбор урожая, осенью — подготовка почвы к урожаю следующего года.

6. *Значительная часть продукции сельскохозяйственной продукции поступает во внутриотраслевой и межотраслевой оборот.*

Например, продукция кормоводства полностью потребляется в животноводстве, молоко от молочного стада крупного рогатого скота идет на выпойку телят, выращенная продукция растениеводства используется как посадочный и семенной материал.

Нередко сельскохозяйственное предприятие имеет производственные мощности для переработки выращенной продукции. Например, молоко — в кефир, сметану, ряженку, йогурт, сыр, масло; мясо — в колбасные изделия, консервированную ветчину.

В экономической литературе можно встретить и другую группировку особенностей сельскохозяйственного производства.

## **1.2. Особенности нормативного регулирования бухгалтерского учета в сельском хозяйстве**

Бухгалтерский учет на сельскохозяйственных предприятиях организован на основе единой методологии. Согласно ст. 4 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете состоит из Закона № 402-ФЗ, других федеральных законов и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актов.

К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

- федеральные стандарты;
- отраслевые стандарты;
- нормативные акты Центрального банка Российской Федерации;
- рекомендации в области бухгалтерского учета, в том числе носящие отраслевой характер;
- стандарты экономического субъекта.

Министерством сельского хозяйства РФ приняты нормативные документы, отражающие особенности бухгалтерского учета сельскохозяйственной деятельности. К ним относятся:

1) План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению, утв. приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654;

2) Методические рекомендации по организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве в связи с принятием Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;

3) Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, утв. приказом Минсельхоза РФ от 29.01.2002 № 68;

4) Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций, утв. приказом Минсельхоза РФ от 19.06.2002 № 559;

5) Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утв. приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792;

6) Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях, утв. приказом Минсельхоза РФ от 31.01.2003 г. № 26;

7) Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов и расходов деятельности сельскохозяйственных и других организаций АПК (вместе с «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету доходов, расходов и финансовых результатов сельскохозяйственных организаций»), утв. приказом Минсельхоза РФ от 31.01.2003 № 28;

8) Методические рекомендации по бухгалтерскому учету государственных субсидий и других видов государственной помощи в сельскохозяйственных организациях, утв. приказом Минсельхоза РФ от 02.02.2004 № 75;

9) Методические рекомендации по учету затрат в животноводстве (вместе с «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях»), утв. приказом Минсельхоза РФ от 02.02.2004 № 73;

10) Методические рекомендации по бухгалтерскому учету горюче-смазочных материалов в сельскохозяйственных организациях, утв. Минсельхозом РФ 16.05.2005;

11) Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях, утв. Минсельхозом РФ 16.05.2005;

12) Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве, утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008;

13) Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат труда и его оплаты в сельскохозяйственных организациях, утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008;

14) Методические рекомендации по бухгалтерскому учету инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях, утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008;

15) Другие.

### **1.3. Особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве**

Бухгалтерскому учету в сельском хозяйстве присущи определенные особенности [2].

1. Во многих отраслях растениеводства выход продукции происходит в летний и осенний период, т. е. присутствует сезонность производства. В момент сбора готовая продукция оценивается по плановой себестоимости. Фактическая себестоимость продукции растениеводства рассчитывается не после сбора урожая, а по окончании календарного года.

Процедура расчета и списания отклонений фактической себестоимости от плановой себестоимости произведенной продукции называется расчетом и списанием калькуляционных разниц.

2. Существует тесная технологическая связь между растениеводством, животноводством и производствами, перерабатывающими их продукцию. К исчислению фактической себестоимости продукции животноводства приступают после исчисления себестоимости продукции растениеводства. Фактическую себестоимость продукции перерабатывающих производств рассчитывают после исчисления себестоимости продукции растениеводства и животноводства.

3. В отрасли растениеводства производственный процесс не совпадает с календарным годом. Поэтому в бухгалтерском учете разграничивают производ-

ственные затраты под урожай текущего года и производственные затраты под урожай будущих лет.

4. Бухгалтерский учет должен обеспечить учет поголовья животных и происходящей в нем биологической трансформации — прирост живой массы, получение приплода, падеж.

5. Исключительная значимость первичной регистрации объема выхода продукции в момент ее получения, так как в сельском хозяйстве, в отличие от многих других отраслей материального производства, нет непосредственной функциональной зависимости между объемом производственных затрат и выходом продукции. Например, на урожайность продукции растениеводства влияют климатические факторы. Засуха, ливни или морозы могут приводить к снижению и даже потере урожая.

### **Контрольные вопросы**

1. Какие особенности присущи сельскохозяйственной деятельности?
2. Что такое биологические активы?
3. Что такое биотрансформация?
4. Что понимается под управлением биотрансформацией?
5. Приведите примеры использования сельскохозяйственной продукции во внутриотраслевом обороте, межотраслевом обороте.
6. Приведите примеры нормативных актов Минсельхоза РФ, регулирующих бухгалтерский учет сельскохозяйственной деятельности.
7. Назовите особенности бухгалтерского учета в сельском хозяйстве.
8. Назовите объекты, которые имеют особенности бухгалтерского учета.

## ГЛАВА 2. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

### 2.1. Отраслевые особенности капитальных вложений в сельском хозяйстве

К *капитальным вложениям* относятся долгосрочные инвестиции на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше 1 года), не предназначенных для продажи, за исключением финансовых вложений.

К объектам капитальных вложений относят:

- затраты на новое строительство, а также реконструкцию, расширение и техническое перевооружение действующих предприятий;
- затраты на приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;
- затраты на приобретение земельных участков и объектов природопользования;
- затраты на приобретение и создание нематериальных активов;
- прочие капитальные вложения.

Бухгалтерскому учету капитальных вложений в сельском хозяйстве присущи отраслевые особенности, которые можно объединить в несколько групп.

1. *Наличие объектов капитальных вложений, характерных именно для сельскохозяйственной деятельности.* Такими объектами прежде всего являются:

- капитальные затраты по коренному улучшению земель. К данной группе относятся затраты на осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы, культуртехнические мероприятия по поверхностному улучшению земель (планировка земельных участков), корчевка площадей под пашню, очистка полей от камней и валунов (срезание кочек, расчистка зарослей, очистка водоемов и др.);
- затраты на закладке многолетних насаждений;
- затраты по формированию основного стада;
- затраты по приобретению и созданию селекционных достижений в животноводстве и растениеводстве.

2. *Нередко сельскохозяйственным организациям предоставляется государственная помощь для финансирования капитальных вложений.* Например, субсидии на поддержку племенного животноводства; на внедрение прогрессивных технологий в сельском хозяйстве; компенсация части затрат на приобретение сельскохозяйственной техники, строительство животноводческих помещений и др. Государственная помощь учитывается по правилам ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» и Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету государственных субсидий и других видов государственной помощи в сельскохозяйственных организациях, утв. приказом Минсельхоза РФ от

02.02.2004 № 75. Выделенные из бюджета средства учитываются на счете 86 «Целевое финансирование». Аналитический учет бюджетных средств может строиться по следующим признакам:

- по видам государственной помощи — субвенции, субсидии, бюджетные кредиты, др.;
- уровням бюджетной системы — бюджетные средства из федерального, регионального, местных бюджетов;
- целевым мероприятиям, программам.

3. *Есть особенности в организации аналитического учета, отражении фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета.* Например, Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях, к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» могут быть открыты субсчета:

- 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо». Учитываются затраты по выращиванию в организации молодняка продуктивного и рабочего скота, переводимого в основное стадо;
- 08-7 «Приобретение взрослых животных». Учитываются приобретенные взрослые животные для пополнения основного стада;
- 08-8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений». Учитываются затраты по закладке и выращиванию садов, ягодников, кустарников, полезащитных полос;
- 08-9 «Прочие вложения». Учитываются затраты по коренному улучшению земель.

## **2.2. Учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений**

Учет затрат по закладке и выращиванию садов, ягодников, виноградников, полезащитных лесных полос и других многолетних насаждений ведется на субсчете 08-8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений». Аналитический учет строится по следующим признакам:

1) по объектам капитальных вложений с указанием видов посадок, времени посадки, местоположения и присвоенного номера. Например, аналитический счет (субконто) «Сад яблоневого № 3 закладки 20\_\_ г.», «Полезащитная полоса закладки 20\_\_ г., участок № \_\_\_\_» и др.;

2) статьям затрат по каждому объекту капитальных вложений. Статьи затрат аналогичны статьям затрат на производство для отрасли растениеводства и включают:

- оплату труда с отчислениями на социальные нужды;
- семена и посадочный материал;
- удобрения минеральные и органические;
- средства защиты многолетних насаждений;

- содержание основных средств, в том числе (а) нефтепродукты; (б) амортизацию; (в) ремонты;
- работы и услуги;
- организацию производства и управления;
- прочие затраты.

Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету инвестиций, осуществляемых в форме капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях [3], предлагается специальная методика учета затрат на закладку и выращивание многолетних насаждений. Она включает следующие этапы:

1. *Аккумуляирование затрат на выращивание молодых насаждений в течение календарного года.*

Капитальные затраты учитываются по дебету субсчета 08-8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений». При этом кредитуются счета учета материалов, амортизации основных средств, расчетов и др.

2. *По окончании года затраты отчетного года на выращивание многолетних насаждений включаются в состав основных средств. Молодые насаждения еще не достигли эксплуатационного возраста, не введены в эксплуатацию, амортизация по ним не начисляется.*

Молодые насаждения включаются в состав основных средств на основании промежуточного акта приема многолетних насаждений формы № 404-АПК с пометкой «Промежуточный за 20\_\_ год». Последний промежуточный акт составляет в год окончания выращивания многолетних насаждений (наступления плодоношения, смыкания крон полезащитных лесных полос в возрасте не менее 5 лет).

3. *Ввод в эксплуатацию в месяце окончания выращивания многолетних насаждений.* Начисление амортизации с месяца, следующего за вводом в эксплуатацию.

Ввод в эксплуатацию оформляется *актом приема многолетних насаждений формы № 404-АПК* с пометкой «Итоговый акт». На многолетние насаждения открывается инвентарная карточка учета многолетних насаждений, в которой указывают местоположение, площадь, схему посадки, количество деревьев и кустарников (шт.), возраст (год) посадки, дату и номер акта приемки, год сдачи в эксплуатацию, первоначальную стоимость и другие необходимые показатели.

Молодые многолетние насаждения еще до наступления эксплуатационного возраста могут давать урожай. Затраты по сбору урожая учитывают в составе затрат по уходу за насаждениями по дебету субсчета 08-8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений». Полученную продукцию приходуется по учетной стоимости в состав готовой продукции, если урожай планируется реализовать, либо в состав материалов, если урожай планируется перерабатывать собственными силами.

Бухгалтерские записи приведены в табл. 2.1.



Таблица 2.1 — Бухгалтерские записи по учету затрат на выращивание многолетних насаждений

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
	<i>Аккумуляция затрат на выращивание молодых насаждений в течение календарного года (на примере материальных затрат, затрат на оплату труда и страховых взносов)</i>		
1	Отпущены материалы на выращивание многолетних насаждений (саженцы, удобрения, хозяйственный инвентарь, ГСМ на работу техники и др.)	08.8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений»	10 «Материалы»
2	Начислена оплата труда рабочим за посадку, уход за многолетними насаждениями	08.8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
3	Начислены страховые взносы от оплаты труда рабочих на посадке, уходе за многолетними насаждениями	08.8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
	<i>По окончании года затраты отчетного года на выращивание многолетних насаждений включаются в состав основных средств</i>		
4	Затраты отчетного года на выращивание молодых насаждений включены в состав основных средств на основании промежуточных актов	01 «Основные средства» субсчет «Молодые многолетние насаждения»	08.8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений»
	<i>Сбор и получение урожая от молодых многолетних насаждений</i>		
5	Расходы по сбору урожая (на оплату труда, страховые взносы, на работу техники и др.)	08.8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 10 «Материалы» и др. счета
6	Получен урожай (продукция) от многолетних насаждений	10 «Материалы» или 43 «Готовая продукция»	08.8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений»
	<i>Ввод в эксплуатацию в месяце окончания выращивания многолетних насаждений</i>		
7	Затраты отчетного года на выращивание молодых насаждений включены в состав основных средств на основании последнего промежуточного акта	01 «Основные средства» субсчет «Молодые многолетние насаждения»	08.8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений»
8	Многолетние насаждения введены в эксплуатацию по первоначальной стоимости	01 «Основные средства» субсчет «В эксплуатации»	01 «Основные средства» субсчет «Молодые многолетние насаждения»

## 2.3. Учет затрат по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота

В составе основного стада в сельскохозяйственных организациях учитывают взрослых продуктивных животных, предназначенных для производства сельскохозяйственной продукции. Например, в скотоводстве на счете 01 «Основные средства» учитываются коровы и быки-производители, в свиноводстве — свиноматки основные и хряки-производители. Вместе с тем животные, характеризующиеся быстрой отдачей — птицы, кролики, звери в пушном звероводстве, после достижения продуктивного возраста и перевода в основное стадо продолжают учитываться в составе оборотных активов на счете 11 «Животные на выращивании и откорме».

Основное стадо формируется в основном за счет выращивания собственного молодняка животных, а также за счет приобретения взрослых животных племенного молодняка или взрослых племенных животных у племенных сельскохозяйственных организаций. В соответствии с двумя каналами поступления животных к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» используют субсчета:

- 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 08-7 «Приобретение взрослых животных».

По каждому субсчету ведется аналитический учет по видам взрослых животных — крупный рогатый скот, свиньи, овцы и др.

Основные средства принимаются к учету по первоначальной стоимости. Формирование первоначальной стоимости покупаемых животных не имеет отраслевых особенностей. В нее включаются:

- суммы, уплаченные поставщику по договору;
- таможенные пошлины и сборы при экспорте;
- затраты по доставке;
- другие затраты, непосредственно связанные с приобретением животных.

Формирование первоначальной стоимости животных, выращенных в собственной организации, имеет отраслевые особенности. Они обусловлены следующими причинами:

1) стоимость животных, выращенных в собственном хозяйстве, начинает формироваться задолго до перевода животных в основное стадо — при их рождении и последующем выращивании по достижения необходимого возраста и кондиций для воспроизводства потомства. Таким образом, фактическая себестоимость животных при переводе в основное стадо складывается из величин:

$$\begin{array}{l} \text{Стоимость животных на} \\ \text{выращивании, перево-} \\ \text{димых в основное стадо} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Стоимость} \\ \text{приплода} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Затраты} \\ \text{на прирост} \\ \text{(выращивание);} \end{array} \quad (2.1)$$

2) у крупного рогатого скота (КРС), свиней, овец затраты на выращивание зависят от привеса, т. е. массы, которую набрало животное и плановой себестоимости 1 ц привеса. У лошадей и некоторых других животных затраты на выращивание определяются исходя из количества дней выращивания животного

до перевода в основное стадо и плановой себестоимости одного дня выращивания.

Первоначальная стоимость животных, переводимых в основное стадо и выращенных в собственном хозяйстве, оценивается следующим образом:

$$\begin{array}{lcl} \text{Стоимость пере-} & & \text{Плановая себестоимость} \\ \text{водимых живот-} & & \text{прироста (затрат на} \\ \text{ных рождения} & = & \text{стоимость} & + & \text{выращивание)} \\ \text{прошлого года} & & \text{на начало года} & & \text{в текущем году} \end{array} \quad (2.2)$$

$$\begin{array}{lcl} \text{Стоимость пере-} & & \text{Плановая себестоимость} \\ \text{водимых живот-} & & \text{прироста (затрат на вы-} \\ \text{ных рождения} & = & \text{себестоимость} & + & \text{ращивание) в текущем} \\ \text{текущего года} & & \text{приплода} & & \text{году;} \end{array} \quad (2.2)$$

3) в основном в течение календарного года сельскохозяйственная продукция принимается к учету по плановой себестоимости. По окончании отчетного года исчисляется фактическая себестоимость продукции и определяются отклонения фактической себестоимости от плановой. Эти отклонения подлежат распределению. Таким образом, стоимость молодняка, переведенного в течение года в основное стадо, может быть откорректирована в большую или меньшую сторону.

Ввод животных в эксплуатацию оформляется *актом о приеме-передаче объекта основных средств* (форма ОС-1).

*Продуктивный, рабочий и племенной скот основного стада относится к четвертой амортизационной группе со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно.*

Как отмечалось, первоначальная стоимость животных, переведенных в основное стадо, может быть увеличена или уменьшена после расчета и списания отклонений фактических затрат на выращивание от их плановой величины. В учетной политике организации необходимо раскрыть, каким образом списание отклонений отразится на сумме амортизации, начисленной после ввода животных в эксплуатацию и до конца календарного года. Нормативные акты по бухгалтерскому учету не содержат указаний и рекомендаций по этому вопросу.

Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью взрослого скота каждому животному основного стада, рабочему скоту при зачислении в состав основных средств присваивается инвентарный номер, а крупным животным (коровам, быкам-производителям и т. п.) также дается кличка.

Аналитический учет животных основного стада и рабочего скота организуется в инвентарных карточках, например, формы ОС-6. В разделе 7 «Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств» приводятся индивидуальные данные животного — возраст, вес, порода, расцветка и др.

Бухгалтерские записи приведены в табл. 2.2.

Таблица 2.2 — Основные бухгалтерские записи по учету затрат по формированию основного стада и рабочего скота

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
<i>Приобретение животных основного стада за плату</i>			
1	Принято животное у поставщика: - стоимость без НДС	08-7 «Приобретение взрослых животных»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
	- НДС 10%	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
2	Приняты услуги по перевозке животных: - стоимость без НДС	08-7 «Приобретение взрослых животных»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
	- НДС 18%	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
3	Животное зачислено в состав основных средств	01 «Основные средства»	08-7 «Приобретение взрослых животных»
<i>Перевод животных на выращивании в основное стадо</i>			
4	Переведены животные на выращивание в основное стадо	08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»	11 «Животные на выращивании и откорме»
5	Животное зачислено в состав основных средств	01 «Основные средства»	08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»
6	Записи выполняются после окончания календарного года. Рассчитаны и списаны отклонения фактических от плановых затрат на выращивание животных, переведенных в основное стадо:		
	- положительные отклонения (фактические затраты больше плановых) — со знаком «плюс»	08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»	11 «Животные на выращивании и откорме»
	- отрицательные отклонения (фактические затраты больше плановых) — со знаком «минус»	08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»	11 «Животные на выращивании и откорме»
7	Откорректирована первоначальная стоимость животных на счете 01 «Основные средства»:		
	- положительные отклонения — со знаком «плюс»	01 «Основные средства»	08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»
	- отрицательные отклонения — со знаком «минус»	01 «Основные средства»	08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»

## 2.4. Учет капитальных затрат по коренному улучшению земель

К затратам по коренному улучшению земель относят затраты неинвентарного характера (не связанные с созданием сооружений), связанные с выполнением отдельных мелиоративных работ.

Мелиорация земель осуществляется для повышения продуктивности и устойчивости земледелия, обеспечения гарантированного производства сельскохозяйственной продукции, а также создания необходимых условий для вовлечения в сельскохозяйственный оборот неиспользуемых и малопродуктивных земель и формирования рациональной структуры земельных угодий.

Капитальные затраты по коренному улучшению земель могут производиться хозяйственным и (или) подрядным способом. Учет затрат ведут на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчете 08-9 «Прочие вложения» по статьям затрат, установленным для отрасли растениеводства:

- оплата труда с отчислениями на социальные нужды;
- семена и посадочный материал;
- удобрения минеральные и органические;
- средства защиты многолетних насаждений;
- содержание основных средств, в том числе (а) нефтепродукты; (б) амортизация; (в) ремонты;
- работы и услуги;
- организация производства и управления;
- прочие затраты.

В зависимости от выполняемых работ различают:

- гидромелиорацию;
- агролесомелиорацию;
- культуртехническую мелиорацию;
- химическую мелиорацию.

Результатом проведения мелиоративных мероприятий являются капитальные вложения инвентарного и неинвентарного характера.

При проведении *гидромелиоративных работ* проводится комплекс мелиоративных мероприятий, обеспечивающих коренное улучшение заболоченных, излишне увлажненных, засушливых и других земель, состояние которых зависит от воздействия воды.

При гидромелиорации выполняются работы по строительству и переустройству закрытого дренажа, открытой внутрихозяйственной осушительной сети и других отдельно расположенных гидротехнических сооружений. Гидротехнические сооружения принимаются к бухгалтерскому учету после окончания работ в качестве объектов основных средств, ввод объектов в эксплуатацию оформляется актом о приеме-передаче объекта основных средств.

*Агролесомелиорация земель* включает комплекс мероприятий, обеспечивающих коренное улучшение земель посредством использования почвозащитных, водорегулирующих и иных свойств защитных лесных насаждений.

При агролесомелиорации выполняется посадка лесных насаждений по границам земель сельскохозяйственного назначения, а также в оврагах, балках, песках и на других территориях. Такие посадки называют *лесополосами*.

Учет затрат на агролесомелиорацию аналогичен учету затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений и рассмотрен в разделе 2.2.

*Культуртехническая мелиорация* включает следующие виды работ:

- расчистку земель от древесной и травянистой растительности, кочек, пней и мха;
- расчистку земель от камней и иных предметов;
- мелиорацию солонцов;
- рыхление, пескование, глинование, землевание, плантаж и первичная обработка почвы;
- проведение иных культуртехнических работ.

При *химической мелиорации* проводится комплекс работ по улучшению химических и физических свойств почв, включающий известкование, фосфоритование и гипсование почв.

При культуртехнической и химической мелиорации создаются объекты неинвентарного характера. Стоимость работ, проведенных на собственных земельных участках, увеличивает первоначальную стоимость земельного участка. Приемка выполненных работ оформляется *актом приема-передачи отремонтированных и реконструированных объектов* формы № 102-АПК.

Стоимость работ на арендованном земельном участке подлежит учету в качестве объекта неинвентарного характера, так как арендованный земельный участок числится на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства». По окончании работ также составляется *акт приема-передачи отремонтированных и реконструированных объектов* формы № 102-АПК.

Расходы на культуртехническую и химическую мелиорацию относятся к пятой амортизационной группе, для которой установлен срок полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно.

Бухгалтерские записи приведены в табл. 2.3.

В сельскохозяйственных организациях возможны различные варианты учета затрат на эксплуатацию техники и машин, выполняющих сельскохозяйственные работы. Один из вариантов предусматривает учет данных затрат на субсчете, открытом к счету 23 «Вспомогательные производства». При таком варианте по окончании месяца происходит распределение затрат вспомогательного производства по методике, закрепленной в учетной политике организации.

Таблица 2.3 — Бухгалтерские записи по учету затрат по коренному улучшению земель

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
1	2	3	4
1	Приняты работы у сторонней организации: - стоимость без НДС	08-9 «Прочие вложения»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

1	2	3	4
	- НДС 18 %	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
2	Начислена оплата труда рабочим за выполнение работ	08-9 «Прочие вложения»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
3	Начислены страховые взносы от оплаты труда рабочих, выполняющих работы по коренному улучшению земель	08-9 «Прочие вложения»	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
4	Отпущены материалы на выполняющих работ по коренному улучшению земель (удобрения, хозяйственный инвентарь, ГСМ на работу техники и др.)	08-9 «Прочие вложения»	10 «Материалы»
5	В стоимость работ включены затраты по амортизации и содержанию техники, выполняющей работы по коренному улучшению земель	08-9 «Прочие вложения»	23 «Воспитательные производства» (возможно 02 «Амортизация основных средств» и др.)
6	Выполненные работы зачислены в состав основных средств	01 «Основные средства»	08-9 «Прочие вложения»

### Контрольные вопросы

1. Назовите объекты капитальных вложений сельскохозяйственных организаций.
2. Охарактеризуйте отраслевые особенности учета капитальных вложений в сельском хозяйстве.
3. Каким образом строится аналитический учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений?
4. Раскройте методику учета затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений.
5. Какими первичными документами оформляется зачисление в состав основных средств многолетних насаждений?
6. Каких животных учитывают в составе основных средств сельскохозяйственных организаций?
7. Раскройте формирование первоначальной стоимости животных основного стада, приобретенных за плату.
8. Раскройте формирование первоначальной стоимости животных основного стада, выращенных в собственном хозяйстве.
9. Приведите бухгалтерские записи по покупке животных основного стада, по переводу животных на выращивании в основное стадо.
10. Какими первичными документами оформляется зачисление в состав основных средств животных?
11. Какие затраты относят к затратам на коренное улучшение земель?
12. Каким образом строится аналитический учет затрат на коренное улучшение земель?
13. Какие работы выполняются при культуртехнической мелиорации? Химической мелиорации?
14. Какими первичными документами оформляется зачисление в состав основных средств затрат на коренное улучшение земель?
15. Приведите бухгалтерские записи по учету затрат на коренное улучшение земель.

## **ГЛАВА 3. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ**

### **3.1. Отраслевые особенности состава материально-производственных запасов в сельском хозяйстве**

Отраслевые особенности бухгалтерского учета материально-производственных запасов отражены в нормативных документах, разработанных Министерством сельского хозяйства Российской Федерации. Такими документами являются:

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению, утв. приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654;

- Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, утв. приказом Минсельхоза РФ от 29.01.2002 № 68;

- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях, утв. приказом Минсельхоза РФ от 31.01.2003 г. № 26;

- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету горюче-смазочных материалов в сельскохозяйственных организациях, утв. Минсельхозом РФ 16.05.2005.

К счету 10 «Материалы» открываются субсчета:

- 10-1 «Сырье и материалы»;
- 10-2 «Удобрения, средства защиты растений и животных»;
- 10-3 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 10-4 «Топливо»;
- 10-5 «Тара и тарные материалы»;
- 10-6 «Запасные части»;
- 10-7 «Корма»;
- 10-8 «Семена и посадочный материал»;
- 10-9 «Материалы и сырье, переданные в переработку на сторону»;
- 10-10 «Строительные материалы»;
- 10-11 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности (сроком полезного использования до 12 месяцев)»;
- 10-12 «Прочие материалы».

В составе материалов выделены группы активов, обладающие отраслевой спецификой, — это удобрения, средства защиты растений и животных, корма, семена и посадочный материал.

На субсчете 10-2 «Удобрения, средства защиты растений и животных» учитывают ядохимикаты, биопрепараты, медикаменты и другие химикаты, ис-



пользуемые для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур, животных, проведения опытов с растениями, животными и т. п. На аналитических счетах учитывают органические и минеральные удобрения.

На субсчете 10-7 «Корма» отражаются наличие и движение покупных кормов и кормов собственного производства, в том числе витаминных кормов для животных (рыбий жир, ацидофилин и прочие ветеринарно-профилактические материалы).

Субсчет 10-8 «Семена и посадочный материал» предназначен для учета покупных и собственных семян и посадочного материала. В бухгалтерском учете требуется обособленно учитывать семена и посадочный материал собственного производства отчетного года и собственного производства прошлого года.

Сельскохозяйственные организации нередко занимаются не только производством продукции животноводства и растениеводства, но и ее переработкой. Могут закупать сельхозпродукцию у населения для последующей переработки или перепродажи. Для учета наличия и движения продукции из разных отраслей сельского хозяйства, приобретаемой у населения, к счету 43 «Готовая продукция» рекомендуется открывать субсчета:

43-1 «Продукция растениеводства»;

43-2 «Продукция животноводства»;

43-3 «Продукция промышленных и подсобных промышленных производств»;

43-4 «Продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств»;

43-5 «Продукция, принятая у населения для продажи» [4].

Аналитический учет материалов и готовой продукции ведут по следующим признакам:

– группам и видам запасов. При необходимости могут быть введены дополнительные параметры (субконто) аналитического учета — сорт, торговая марка и др.;

– материально-ответственным лицам и местам хранения.

### **3.2. Отраслевые особенности бухгалтерского учета материально-производственных запасов в сельском хозяйстве**

В Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (далее — МПЗ) в сельскохозяйственных организациях приведены отраслевые особенности бухгалтерского учета материально-производственных запасов. К ним относятся [5]:

1. *Разнообразие условий поступления, хранения и использования производственных запасов и готовой продукции.*

2. *Особенности текущей оценки продукции собственного производства.*

Готовая продукция и материалы (семена, корма) производства текущего года, как правило, принимаются к учету по плановой себестоимости. По окон-

чанию календарного года рассчитывается фактическая себестоимость произведенной продукции и выявляются отклонения фактической себестоимости от плановой.

*3. Наличие особенностей в натуральном измерении объемов МПЗ при их принятии к учету.*

Для учета сельскохозяйственной продукции применяются натуральные и условно-натуральные единицы измерения. Например, продукция растениеводства учитывается в единицах измерения веса (центнерах), объема (кубических метрах), количества (например, саженцы, рассада измеряются в штуках, десятках, сотнях штук).

В период сбора урожая не всегда имеется возможность немедленного взвешивания или измерения для определения массы или объема продукции. Например, зерно колосовых культур первоначально может приходоваться в бункерной массе. При невысокой механизации и автоматизации работ по сбору урожая для определения массы картофеля, овощей, фруктов может применяться заранее подготовленная тара определенной вместимости и массы. Различные единицы измерения, применяемые в отдельные периоды уборки, обязательно должны быть приведены к весовой единице измерения — килограммам.

После сбора урожая продукция растениеводства нередко подвергается подработке — переборке, сортировке, сушке. От качественной продукции отделяют засоренность, гниль и др., определяют ее качественные параметры (сорт, вид и т. п.). В результате уточняется масса и сортность полученного урожая.

*4. Использование значительной части готовой продукции во внутреннем обороте в качестве материалов и, наоборот, направление материалов на продажу.*

Произведенная сельскохозяйственная продукция потребляется во внутриотраслевом обороте — выращиваются собственные семена и посадочный материал, молоко используется на выпойку приплода. Есть межотраслевой оборот — в растениеводства производятся корма для потребления в животноводстве, сельскохозяйственная продукция подвергается более глубокой переработке, т. е. передается из отраслей сельского хозяйства в собственные обрабатывающие производства.

Другими словами, изготовленная продукция учитывается не только на счете 43 «Готовая продукция», но и на счете 10 «Материалы». В течение года при изменении назначения готовой продукции она может переводиться в состав материалов.

В соответствии с ПБУ «Доходы организации» и ПБУ «Расходы организации» продажа материалов не относится к основным видам деятельности, так как изначальное назначение материалов — потребление в организации для производственных или управленческих нужд. В сельском хозяйстве продажа материалов собственного производства относится к основным видам деятельности, и, соответственно, факты хозяйственной жизни по продаже материалов отражаются на счете 90 «Продажи».

5. *Наличие специфичных объектов* — семена, корма, минеральные и органические удобрения.

6. *Использование специальных форм первичной учетной документации МПЗ.*

В соответствии с законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ, формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Сельскохозяйственные организации могут использовать специализированные формы первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68.

7. *Наличие особенностей в организации синтетического и аналитического учета, корреспонденции счетов, инвентаризации и др.*

Например, в соответствии с ПБУ «Доходы организации» и ПБУ «Расходы организации» продажа материалов не относится к основным видам деятельности, так как изначальное назначение материалов — потребление в организации для производственных или управленческих нужд. В сельском хозяйстве продажа материалов собственного производства относится к основным видам деятельности, и, соответственно, факты хозяйственной жизни по продаже материалов отражаются на счете 90 «Продажи».

### **3.3. Особенности оценки материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях**

МПЗ в текущем бухгалтерском учете отражаются по учетным ценам. В бухгалтерской отчетности МПЗ оцениваются следующим образом:

- материалы — по фактической себестоимости;
- готовая продукция — по фактической себестоимости или плановой (нормативной) себестоимости. Способ оценки зависит от варианта учета выпуска готовой продукции. Учет выпуска без счета 40 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» предусматривает, что в балансе готовая продукция будет оцениваться по фактической себестоимости. При учете выпуска со счетом 40 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» готовая продукция оценивается в балансе по плановой (нормативной) себестоимости;
- товары — по фактической себестоимости.

*Запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество или которые нельзя продать по цене, превышающей их фактическую себестоимость, отражаются в бухгалтерском балансе по наименьшей из двух оценок: фактической себестоимости или текущей рыночной стоимости.*

Для целей исчисления себестоимости сельскохозяйственная продукция подразделяется на следующие виды:

1) **основная продукция** — это продукция, для получения которой организовано производство. Например, молоко в молочном скотоводстве, привес живой массы в мясном скотоводстве, зерно при выращивании колосовых культур и т. д.;

2) **побочная продукция** — продукция, которая производится по причине биологических особенностей и производственных условий одновременно с основной, но имеет второстепенное значение. Например, навоз животных, солома от зерновых культур, ботва от овощей, капустный лист и др.;

3) **сопряженная продукция** — два основных продукта и более, являющиеся результатом одного и того же производственного процесса. Например, молоко и приплод в молочном скотоводстве, приплод и прирост живой массы в мясном скотоводстве, сено и зеленая масса от выращивания кормовых культур, зерно и зерноотходы и др.

Отраслевые особенности связаны с оценкой сельскохозяйственной продукции собственного производства:

1. *Как правило, основная и сопряженная сельскохозяйственная продукция производства текущего года принимается к учету и списывается с учета по плановой себестоимости.* Это связано с тем, что фактическая себестоимость определяется только после окончания года и, соответственно, в течение года не известна. По окончании календарного года выполняются бухгалтерские расчеты и записи, позволяющие довести плановую себестоимость готовой продукции до фактической. Для этой процедуры используется специальный термин — списание калькуляционных разниц.

2. *Продукция и материалы производства прошлых лет оцениваются по фактической себестоимости.*

3. *Побочная продукция растениеводства (солома, ботва и др.) оценивается исходя из фактических затрат на ее уборку, транспортировку и выполнение других работ по заготовке этой продукции.*

*Стоимость побочной продукции животноводства (навоза, помета) определяется исходя из фактических затрат на ее уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы амортизации основных средств по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и других расходов.*

*Прочая побочная продукция животноводства оценивается по ценам возможной реализации или использования [5].*

### **3.4. Учет выпуска сельскохозяйственной продукции (кроме приплода и привеса)**

Для целей бухгалтерского учета в жизненном цикле сельскохозяйственной продукции можно выделить четыре этапа:

**1 этап. Учет производства (получения) продукции.**

**2 этап. Послеуборочная доработка (подработка) произведенной продукции.**

**3 этап. Выбытие сельскохозяйственной продукции.**

**4 этап. После окончания года списание отклонений фактической себестоимости от плановой себестоимости (калькуляционных разниц) на остатки материалов и готовой продукции производства текущего года.**

Методика и примеры расчета и списания калькуляционных разниц по продукции растениеводства рассмотрены в темах 6 и 7, по продукции животноводства — в темах 8 и 9.

### ***Документальное оформление и учет выпуска (выхода) продукции***

Для учета выхода продукции растениеводства и животноводства могут применяться *специализированные формы первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья, утв. постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68*. Для отрасли растениеводства такими формами являются:

- для зерна — реестр отправки зерна и другой продукции с поля (форма № СП-1), путевка на вывод продукции с поля (форма № СП-4);
- для другой продукции растениеводства — путевка на вывоз продукции с поля (форма № СП-4), дневник поступления продукции закрытого грунта (форма № СП-15), дневник поступления продукции садоводства (форма № СП-16), акт приема грубых и сочных кормов (форма № СП-17), акт на оприходование пастбищных кормов (форма № СП-18).

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению предлагаются два варианта учета **выпуска готовой продукции** [4]:

- **1 вариант.** Без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- **2 вариант.** С использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методическими рекомендациями по его применению учет выпуска продукции со счетом 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» целесообразно применять в организациях АПК с ритмичным циклом выпуска продукции, при котором имеется возможность ежемесячного сопоставления фактической и плановой себестоимости.

Отрасли растениеводства (за исключением овощеводства закрытого грунта и выращивания цветов в закрытых питомниках) характеризуются неравномерностью выхода продукции в течение календарного года. Поэтому в растениеводстве рекомендуется использовать методику учет выхода продукции без счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Продукция, предназначенная для использования в собственной организации в качестве семян, кормов или для последующей переработки, принимается к учету на счет 10 «Материалы». Товарная продукция принимается к учету на

счет 43 «Готовая продукция». Если при сборе продукции не определено ее целевое использование, то продукция приходится на счет 43 «Готовая продукция». Некоторые виды получаемой продукции сразу относят непосредственно в состав материалов — это семенное зерно, кормовые корнеплоды, солома, сено, силос, навоз (табл. 3.1).

Таблица 3.1 — Бухгалтерские записи по учету выпуска готовой продукции без счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
В момент сбора урожая		
Принята к учету продукция растениеводства в момент сбора урожая по плановой себестоимости:		
- продукция предназначена для продажи	43 «Готовая продукция»	20-1 «Растениеводство»
- продукция предназначена для внутрихозяйственного потребления или переработки	10 «Материалы»	20-1 «Растениеводство»

### 3.5. Учет послеуборочной обработки сельскохозяйственной продукции

*Послеуборочной обработкой (подработкой) сельскохозяйственной продукции* называется ее очистка, сортировка, сушка и т. д. в пунктах сортировки или специально отведенных для этого площадках. При обработке удаляется земля, сор, другие неиспользуемые отходы. После сортировки может быть получена продукция более низкого качества (сорта), например, зерноотходы при очистке и сортировке зерна. Таким образом, в результате послеуборочной обработки уточняется масса собранного урожая и сортность продукции.

Послеуборочной обработке подвергаются зерно, продукция овощеводства, садоводства, виноградарства, картофелеводства, бахчеводства, технические культуры. Результаты подработки оформляются *актом на сортировку и сушку продукции растениеводства (форма № СП-12)*. На основании акта приходятся продукция соответствующего качества, полезные отходы, списываются неиспользуемые отходы (земля, гниль, сор, высохшая некондиционная продукция и др.).

Расходы, связанные с подработкой сельскохозяйственной продукции урожая текущего года, относят на затраты основного производства.

Возможны два варианта отражения в бухгалтерском учете результатов послеуборочной обработки.

**1 вариант учета послеуборочной обработки сельскохозяйственной продукции.** После обработки продукция более низкого качества сперва сторнируется по количеству (массе) и стоимости, а затем приходится в новой оценке по количеству (массе) и стоимости. Неиспользуемые отходы сторнируются по количеству (массе) и стоимости (пример 3.1, табл. 3.2).

**Пример 3.1.** При сборе урожая ржи принято к учету 36 000 ц зерна и 48 000 ц соломы. Плановая себестоимость зерна — 165 руб./ц, фактические расходы на заготовку соломы (уборка, прессование, транспортировка и др.) соломы — 974 600 руб./ц. После подработки получено неиспользуемых отходов 535 ц, используемые отходы зерна (далее — зерноотходы) — 210 ц с содержанием зерна по данным лабораторного анализа 30 %.

Таблица 3.2 — Бухгалтерские записи по подработке сельскохозяйственной продукции

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет счета	Кредит счета
<b>1 вариант учета подработки: сторно используемые и неиспользуемые отходы; принятие к учету продукции другого сорта в новой оценке</b>				
1	Принята к учету продукция растениеводства в момент сбора урожая: - зерно ржи по плановой себестоимости 36 000 ц * 165 руб.	5 940 000	43-1 «Рожь»	20-1 Растениеводство
	- солома 48 000 ц по фактическим затратам на заготовку	974 600	10-7 «Корма»	20-1 Растениеводство
2	Сторно неиспользуемые отходы, зерноотходы по плановой себестоимости (535 ц + 210 ц) * 165 руб.	-122 925	43-1 «Рожь»	20-1 Растениеводство
3	Приняты к учету зерноотходы. Плановая себестоимость определяется с учетом процента полноценного зерна 210 ц * 165 руб. * 30/100 = 210 ц * 49,5 руб.	10 395	10-7 «Корма»	20-1 Растениеводство

**2 вариант учета послеуборочной обработки сельскохозяйственной продукции.** После обработки сторнируется весь урожай основной (сопряженной) продукции по массе и стоимости. Затем принимается к учету продукция разного качества в соответствующей оценке и по количеству (массе) (пример 3.1, табл. 3.3).

Таблица 3.3 — Бухгалтерские записи по подработке сельскохозяйственной продукции

№ п/п	Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет счета	Кредит счета
1	2	3	4	5
<b>2 вариант учета подработки: сторно урожай основной продукции, принятие к учету продукции после подработки</b>				
1	Принята к учету продукция растениеводства в момент сбора урожая: - зерно ржи по плановой себестоимости 36 000 ц * 165 руб.	5 940 000	43-1 «Рожь»	20-1 Растениеводство
	- солома 48 000 ц по фактическим затратам на заготовку	974 600	10-7 «Корма»	20-1 Растениеводство
2	Сторно зерно ржи по плановой себестоимости 36 000 ц * 165 руб.	-5 940 000	43-1 «Рожь»	20-1 Растениеводство

1	2	3	4	5
3	Принята к учету продукция после обработки: - зерно ржи 35 255 ц ( $36000 - 535 - 210$ ) = 35 255 ц * 165 руб.	5 817 075	43-1 «Рожь»	20-1 Растениеводство
	- зерноотходы. Плановая себестоимость определяется с учетом процента полноценного зерна $210 \text{ ц} * 165 \text{ руб.} * 30/100 = 210 \text{ ц} * 49,5 \text{ руб.}$	10 395	10-7 «Корма»	20-1 Растениеводство

При подработке сельскохозяйственной продукции урожая прошлого года списание неиспользуемых отходов методом «сторно» выполняется *только по количеству (массе)*.

### 3.6. Учет отпуска сельскохозяйственной продукции для внутрихозяйственного использования

Особенностью сельского хозяйства является использование продукции собственного производства для внутреннего потребления и переработки. Основными направлениями внутрихозяйственного использования являются:

- скормливание животным;
- внесение в почву в качестве удобрений;
- посев собственно выращенных семян, посадка саженцев, рассады из собственного семенного материала;
- переработка в собственных обрабатывающих производствах.

На практике применяются различные варианты документального оформления отпуска материалов в подразделения организации. Могут оформляться:

- требование-накладная (форма № М-11);
- накладная (форма № М-15);
- акт на списание;
- лимитно-заборная карта (форма № М-8);
- специализированные формы первичной документации для АПК, например, акт расхода семян и посадочного материала (форма № СП-13), ведомость учета расхода кормов (форма № СП-20), отчет о переработке продукции (форма № СП-28) и др.[6].

Бухгалтерские записи по отпуску собственной продукции для внутрихозяйственного использования приведены в табл. 3.4.

Конкретный порядок отпуска материалов структурным подразделениям и способы контроля над их расходом устанавливаются руководителями структурных подразделений по согласованию с главным бухгалтером. Например, материалы могут отпускаться структурным подразделениям с указанием назначения отпуска — номера (шифра) сельскохозяйственных работ, сельско-



хозяйственных культур, видов скота, вида производимой продукции и т.п. При подтверждении расхода выполняются бухгалтерские записи по списанию материалов на соответствующие статьи и счета учета затрат на производство.

Таблица 3.4 — Бухгалтерские записи по учету внутрихозяйственного использования продукции собственного производства

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
Отпущена собственная семенная продукция на посев по плановой себестоимости	20-1 «Растениеводство»	10-8 «Семена и посадочный материал»
Отпущена корма собственного производства на содержание животных по плановой себестоимости:		
- продуктивного стада	20-1 «Животноводство»	10-7 «Корма»
- рабочего скота	23-7 «Гужевой транспорт»	10-7 «Корма»
Отпущена собственная продукция для переработки по плановой себестоимости	20-3 «Промышленные производства»	10-1 «Сырье и материалы»

Возможен вариант отпуска материалов структурным подразделениям без указания назначения отпуска в первичных учетных документах. В таком случае отпуск рассматривается как внутреннее перемещение материалов из мест хранения от лица, осуществившего отпуск, в производственное подразделение лицу-получателю. Списание на производство может оформляться актом на списание в подразделении-получателе материалов.

### 3.7. Документальное оформление продажи сельскохозяйственной продукции

Факт отгрузки произведенной сельскохозяйственной продукции со склада, других мест хранения по договорам поставки, купли-продажи оформляется **накладной** в количестве не менее двух экземпляров.

Для учета отгрузки могут применяться специализированные первичные учетные документы, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья» [6]:

- товарно-транспортная накладная (зерно) (форма № СП-31);
- товарно-транспортная накладная (овощи, плоды, ягоды, лубяные культуры) (форма № СП-34);
- товарно-транспортная накладная (молсырье) (форма № СП-33);
- товарно-транспортная накладная (шерсть) (форма № СП-35).

На отгружаемую продукцию растительного или животного происхождения требуется оформление товаросопроводительных документов, подтверждающих качество и безопасность продукции. Примеры документов:

- сертификат качества;
- аттестаты, свидетельства и сортовые удостоверения на семенную продукцию;
- фитосанитарный сертификат — при отгрузке продукции растительного происхождения на экспорт;
- ветеринарный сертификат — при отгрузке продукции животного происхождения на экспорт;
- другие.

Дальнейшее документальное оформление зависит от условий поставки.

***Возможны следующие варианты вывоза продукции:***

1) *вывоз продукции со склада выполняется транспортом покупателя.* Продавец при этом не оформляет какие-либо транспортные документы;

2) *вывоз продукции со склада выполняется транспортом продавца.* При условиях поставки «Основная перевозка оплачена», «Франко-склад покупателя» транспортные расходы производятся за счет продавца, покупатель отдельно не оплачивает перевозку товара. Продавец при этом не оформляет какие-либо транспортные документы.

При условиях поставки «франко-склад продавца» транспортные расходы оплачивает покупатель. Иными словами, в данном случае продавец, кроме отгрузки продукции, дополнительно за плату оказывает услуги по ее перевозке. Продавец обязан оформить транспортную накладную для подтверждения факта оказания транспортных услуг;

3) *вывоз товаров со склада выполняется транспортной организацией* по договору перевозки или договору транспортной экспедиции. Оказание транспортных услуг подтверждается транспортной накладной. Организация, заключившая договор перевозки (транспортной экспедиции) выступает грузоотправителем и оформляет транспортную накладную.

Транспортная накладная является унифицированным первичным документом, ее форма утверждена Постановлением Правительства РФ от 15.04.2011 № 272.

На основании накладной на отгрузку продукции и, при наличии, транспортной накладной продавец оформляет в двух экземплярах:

- счет-фактуру, если является плательщиком НДС
- или
- счет, если не является плательщиком НДС и применяет специальную систему налогообложения (упрощенную систему налогообложения УСНО, уплачивают единый налог на вмененный доход ЕНВД, единый сельскохозяйственный налог ЕСХН).

С 2013 г. при отгрузке продукции может составляться ***универсальный передаточный документ***. Универсальный передаточный документ объединяет в

себе два документа — первичный учетный документ, подтверждающий отгрузку товаров и счет-фактуру [7].

Счет-фактура и универсальный передаточный документ могут составляться в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

Сельскохозяйственные организации продают свою продукцию не только организациям, но и физическим лицам. Продажа физическим лицам может осуществляться через собственные розничные магазины, стационарные торговые точки на рынке, при развозной торговле. Для документального оформления количества проданной продукции могут использоваться:

- при продаже через стационарные торговые точки (места) на рынке — отчет о реализации продукции (форам № СП-37);

- при развозной торговле, в том числе при продаже с прицепов, автомашин, молока цистерн — отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (форам № СП-38).

### 3.8. Бухгалтерский учет продажи сельскохозяйственной продукции

Организация учета продажи сельскохозяйственной продукции зависит от трех факторов:

1. **Момент перехода права собственности на продукцию от продавца к покупателю.** Если момент перехода права собственности совпадает с отгрузкой, то в учете продавца признается доход от продажи продукции и используется счет 90 «Продажи».

Иногда момент перехода права собственности к покупателю не совпадает с моментом отгрузки продукции со склада продавца. Например, при условиях поставки «основная перевозка оплачена», «франко-склад покупателя» и покупатель находится в другом регионе. В таком случае продукция, отгруженная со склада, учитывается на счете 45 «Товары отгруженные». Использование этого счета означает, что физически у предприятия-продавца продукции нет, но юридически право собственности и риск их случайной гибели лежат на продавце.

2. **Момент получения оплаты от покупателя.** Договором может быть предусмотрена полная или частичная предоплата либо оплата после отгрузки продукции (товаров), подписания акта выполненных работ или оказанных услуг.

3. **Применяемой системы налогообложения.** При общей системе налогообложения организация является плательщиком НДС. Соответственно, в отгрузочных документах (накладной) выделяется НДС, оформляется счет-фактура или универсальный передаточный документ, выполняются бухгалтерские записи по начислению НДС. При использовании УСНО, ЕСХН реализация продукции НДС не облагается, продавец оформляет счет.

Учет продажи продукции при общей системе налогообложения на условиях оплаты после отгрузки приведен в табл. 3.5.

Таблица 3.5 — Бухгалтерские записи по учету продажи продукции собственного производства: оплата после отгрузки

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
1. Выручка от продажи продукции: - без НДС	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1 «Выручка»
- НДС включен с стоимость	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1 «Выручка»
2. НДС с выручки от продажи готовой продукции	90-3 «НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
3. Списана себестоимость: - проданной готовой продукции	90-2 «Себестоимость продаж»	43 «Готовая продукция»
- проданных материалов (кормов, семенного материала, навоза и др.) собственного производства	90-2 «Себестоимость продаж»	10-7 «Корма»
4. Получена оплата от покупателей на расчетный счет	51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Методика учета продажи продукции при общей системе налогообложения на условиях полной или частичной предоплаты приведена в табл. 3.6.

Таблица 3.6 — Бухгалтерские записи по учету продажи продукции собственного производства: есть полная или частичная предоплата

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
1. Получена предоплата от покупателя на расчетный счет	51 «Расчетные счета»	62-«Авансы полученные»
2. Начислен НДС с предоплаты	62-«НДС с предоплаты» (76-«НДС с предоплаты»)	68-«НДС»
3. Выручка от продажи продукции: - без НДС	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1 «Выручка»
- НДС включен с стоимость	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1 «Выручка»
4. НДС с выручки от продажи готовой продукции	90-3 «НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
5. Списана себестоимость: - проданной готовой продукции - проданных материалов (кормов, семенного материала, навоза и др.) собственного производства	90-2 «Себестоимость продаж» 90-2 «Себестоимость продаж»	43 «Готовая продукция» 10-7 «Корма»
6. Сумма предоплаты зачтена в счет оплаты проданной продукции	62-«Авансы полученные»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
7. Восстановлен НДС с предоплаты	68-«НДС»	62-«НДС с предоплаты» (76-«НДС с предоплаты»)

### Контрольные вопросы

1. Назовите отраслевые особенности состава МПЗ.
2. Приведите отраслевые особенности бухгалтерского учета материально-производственных запасов.
3. Что такое основная, сопряженная, побочная сельскохозяйственная продукция?
4. Каким образом оценивается сельскохозяйственная продукция в текущем учете?
5. Какими первичными документами может оформляться выход сельскохозяйственной продукции?
6. Какой вариант учета выпуска продукции более целесообразен в растениеводстве? Почему?
7. Какая сельскохозяйственная продукция принимается к учету на счет 10 «Материалы»?
8. Что понимают под подработкой сельскохозяйственной продукции? Какими первичными документами оформляется подработка?
9. Раскройте варианты бухгалтерского учета подработки сельскохозяйственной продукции.
10. Какими первичными учетными документами оформляется внутрихозяйственное потребление собственной продукции?
11. Раскройте документальное оформление продажи сельскохозяйственной продукции на условиях поставки «франко-склад продавца», если продавец использует специальную систему налогообложения.
12. Раскройте документальное оформление продажи сельскохозяйственной продукции на условиях поставки «основная перевозка оплачена», если доставка выполняется транспортом продавца и продавец использует общую систему налогообложения.
13. Какие факторы влияют на организацию учета продажи продукции?
14. Приведите бухгалтерские записи по учету продажи продукции.

## **ГЛАВА 4. УЧЕТ ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ**

### **4.1. Отраслевые нормативные документы по учету животных на выращивании и откорме**

Отраслевые особенности бухгалтерского учета животных на выращивании и откорме отражены в нормативных документах, разработанных Министерством сельского хозяйства Российской Федерации. Такими документами являются:

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методические рекомендации по его применению, утв. приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654;
- Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, утв. приказом Минсельхоза РФ от 29.01.2002 № 68;
- Методические рекомендации по учету затрат в животноводстве (вместе с «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях»), утв. приказом Минсельхоза РФ от 02.02.2004 № 73.

Животные на выращивании и откорме представляют собой особую группу оборотных активов сельскохозяйственных организаций. Как биологическим активам, им присущи определенные особенности — животные приносят приплод, наращивают живую массу, в течение периода выращивания происходит улучшение или деградация их биологических характеристик и др.

Крупные продуктивные животные при достижении определенного возраста и качественных характеристик переводятся в основное стадо, таким образом происходит изменение структуры активов — перемещение из оборотных активов во внеоборотные. Животные основного стада, полностью или частично утратившие продуктивные свойства, выбраковываются из основного стада и переводятся на откорм, т. е. животные переходят из состава внеоборотных активов в оборотные.

Животные, характеризующиеся быстрой отдачей — птицы, кролики, звери в пушном звероводстве, после достижения продуктивного возраста и перевода в основное стадо продолжают учитываться в составе оборотных активов.

### **4.2. Аналитический учет животных на выращивании и откорме**

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций АПК комплекса и Методических рекомендаций по его применению, *счет 11 «Животные на выращивании и откорме»* предназначен для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих организации молодняка животных; взрослых животных,

находящихся на откорме и в нагуле; птицы; зверей; кроликов; семей пчел; животных, переданных гражданам на выращивание по договорам, а также скота, принятого от населения для продажи.

*Затраты по выращиванию и откорму животных учитывают на счете 20 «Основное производство» субсчете 2 «Животноводство» или счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».*

*Скот и птицу учитывают по количеству голов, живой массе и стоимости на субсчетах [4]:*

11-1 «Молодняк животных»;

11-2 «Животные на откорме»;

11-3 «Птица»;

11-4 «Звери»;

11-5 «Кролики»;

11-6 «Семьи пчел»;

11-7 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам»;

11-8 «Скот, принятый от населения для продажи»;

11-9 «Скот, переданный в переработку на сторону».

Аналитический учет рекомендуется организовать по признакам, представленным в табл. 4.1.

Таблица 4.1 — Аналитический учет по счету 11 «Животные на выращивании и откорме»

Группа животных	Производственные (возрастные) группы
Крупный рогатый скот	Телки старше двух лет; телки до двух лет (по годам рождения); бычки (по годам рождения); животные — доноры эмбрионов; коровы-первотелки для продажи
Свины	Свиноматки проверяемые; поросята до двух месяцев; поросята от двух до четырех месяцев; ремонтный молодняк; молодняк на откорме
Куры яичного направления	Молодняк; маточное стадо несушек; промышленное стадо несушек; ремонтный молодняк
Куры мясного направления	Молодняк; мясные цыплята (бройлеры); маточное стадо
Утки, гуси, индейки, цесарки, перепелки	Молодняк; взрослое стадо
Пушные звери	По видам зверей; по годам рождения
Кролики	По породам
Семьи пчел	В целом по пасеке
Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам	По каждому лицу, принявшему скот (птицу); по видам скота (птицы); производственным группам скота (птицы)
Скот, принятый от населения для продажи	По видам скота (птицы)
Скот, переданный в переработку на сторону	По видам скота (птицы)

### **4.3. Документальное оформление и оценка животных на выращивании и откорме**

*Животные на выращивании и откорме подлежат оценке:*

- при постановке на учет после рождения или при приобретении за плату;
- систематически при откорме и доращивании;
- при переводе в основное стадо или в другую производственную (возрастную) группу;
- при выбраковке из основного стада и постановке на откорм;
- при продаже и ином выбытии;
- при составлении бухгалтерской отчетности.

Методические рекомендации по учету затрат в животноводстве (вместе с «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях»), утв. приказом Минсельхоза РФ от 02.02.2004 № 73, установлен порядок оценки и документального оформления животных на всех этапах их жизненного цикла.

#### **4.3.1. Документальное оформление и оценка животных при постановке на учет**

Скот и птица принимаются к учету после рождения в собственном хозяйстве или при поступлении со стороны. Основным способом стороннего поступления является приобретение по договорам поставки у организаций и договорам купли-продажи у физических лиц.

Получение собственного приплода и птенцов оформляют [8]:

- приплод всех видов животных, птенцов — актом на оприходование приплода животных (форма № СП-39);
- приплод зверей и кроликов — актом на оприходование приплода зверей (форма № СП-42);
- птенцов на птицефабриках — актом на вывод и сортировку суточного молодняка птицы (форма № СП-42).

Порядок оценки приплода, полученного от собственного основного стада, зависит от вида животных (табл. 4.2).

Таблице 4.2 — Оценка приплода животных и птицы, полученных от собственного основного стада [8]

Группа животных (птицы)	Момент постановки на учет	Способ оценки
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Телята в молочном скотоводстве	В день рождения	Плановая себестоимость головы приплода



1	2	3
Телята в мясном скотоводстве	В день рождения	Живая масса при рождении * Плановая себестоимость 1 кг живой массы телят-отъемышей
Поросята	В день рождения	Живая масса при рождении * Плановая себестоимость 1 кг живой массы поросят — отъемышей
Ягнята	В день рождения	Плановая себестоимость головы приплода. Устанавливается отдельно для шерстно-мясного, мясошерстного, романского, каракульского овцеводства
Жеребята	В возрасте одних суток	60 кормо-дней * Плановая себестоимость 1 дня содержания взрослой головы
Птица	В возрасте одних суток	Плановая себестоимость инкубации 1 головы (Количество дней инкубации * Плановая себестоимость 1 дня инкубации)
Пушные звери, кролики	Не позднее последнего дня месяца, родившихся в последние 10 дней месяца — в следующем месяце	Условная оценка, равная 50 % плановой оценки одной головы на момент отбивки от матки
Новая пчелосемья	По данным осенней и весенней проверки	Плановая себестоимость 1 пчелосемьи

#### **4.3.2. Документальное оформление и оценка прироста животных на выращивании и откорме**

В течение периода нахождения в сельскохозяйственной организации животные на откорме увеличивают свою массу и стоимость. ***В зависимости от вида животных применяются два способа определения прироста — подсчет живой массы или подсчет количества дней откорма.***

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях, крупный рогатый скот, свиньи, овцы подлежат систематическому взвешиванию. Для целей бухгалтерского учета при рождении взвешивают поросят и телят в мясном скотоводстве. Далее взвешивание происходит при переводе в следующую возрастную группу, переводе в основное стадо, перед убоем, продажей.

*Живая масса на конец месяца определяется отдельно по каждой учетной группе выращиваемого или откармливаемого поголовья.*

Самым точным методом определения живой массы является взвешивание животных. Для этого требуется специальное оборудование. Существуют различные модели электронных весов для взвешивания различных видов животных, в том числе мелкого скота и птицы.

При отсутствии весов применяют методы определения живой массы КРС и свиней по обмерам животного. Для перевода результатов обмера в килограммы используют специальные формулы или таблицы определения веса.

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме содержат методики определения живой массы свиней и ягнят для целей оценки прироста. Например, живую массу стада свиней на выращивании и откорме рекомендуется определять умножением количества голов на конец месяца на среднюю массу одной головы свиньи.

Ягнята взвешиваются после отбивки от маток. Отбивка производится в возрасте 3,5—4,5 месяцев. Молодняк овец взвешивается выборочно, при этом взвешиванию подлежит не менее 5 % голов об общего количества животных. Выборочным взвешиванием определяют среднюю массу одной головы. Затем среднюю массу одной головы умножают на количество голов и рассчитывают массу стада на конец периода.

Показатели взвешивания животных заносятся в первичный учетный документ *ведомость взвешивания животных* (форма № СП-43). По данным ведомости взвешивания животных, первичных учетных документов по движению молодняка, составляется *расчет определения прироста живой массы* (форма № СП-44). Данный документ содержит сведения о количестве голов и живой массе учетной группы животных:

- остаток на начало месяца;
- поступило;
- выбыло (кроме падежа);
- пало;
- остаток на конец месяца (дату взвешивания).

Используя перечисленные данные, рассчитывается привес в килограммах по формуле:

$$\begin{aligned} \text{Привес живой массы, кг} = & \text{Остаток на конец месяца, кг} + \text{Пало, кг} \\ & + \text{Выбыло, кг} - \text{Поступило, кг} - \text{Остаток на начало месяца, кг} \end{aligned} \quad (4.1)$$

Далее производится денежная оценка рассчитанного привеса (прироста) живой массы:

$$\begin{aligned} \text{Стоимость привеса} \\ \text{(прироста) живой} \\ \text{массы молодняка КРС,} \\ \text{свиней, ягнят} \end{aligned} = \begin{aligned} & \text{Плановая себестои-} \\ & \text{мость 1 ц привеса} \\ & \text{живой массы} \end{aligned} * \begin{aligned} & \text{Привес} \\ & \text{живой} \\ & \text{массы, ц} \end{aligned} \quad (4.2)$$

Как видно из формулы (4.2), для оценки прироста масса животных переводится из килограммов в центнеры.

Жеребят, верблюжат, птицу, кроликов, пушных зверей не взвешивают. Их прирост определяют и оценивают исходя из количества дней откорма. При этом *прирост жеребят в племенном коневодстве, кроликов и пушных зверей оценивают в два этапа.*

*Первый этап — на момент отбивки от маток.* Жеребят отнимают от маток в возрасте 6 месяцев. Крольчат отсаживают от самки не ранее чем в месячном возрасте, оптимальным считается 40—45-дневный возраст. Срок отъема щенят зависит от вида пушных зверей. Например, щенят норок отнимают от матки в возрасте 35—45 дней, песцов в возрасте 45—50 дней.

Стоимость прироста молодняка на момент отбивки равна половине плановой оценки одной головы на момент отбивки:

$$\begin{array}{l} \text{Стоимость прироста} \\ \text{жеребят, кроликов,} \\ \text{пушных зверей на мо-} \\ \text{мент отбивки от маток} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Плановая себесто-} \\ \text{имость 1 головы на} \\ \text{момент отбивки} \end{array} * 50/100. \quad (4.3)$$

*Второй этап — в конце месяца, переводе в основное стадо, перед забоем или продажей.* Стоимость прироста молодняка жеребят в племенном коневодстве, кроликов и пушных зверей определяют исходя из количества дней пребывания их в группе животных на выращивании и откорме и плановой себестоимости 1 дня содержания:

$$\begin{array}{l} \text{Стоимость прироста жере-} \\ \text{бят, кроликов, пушных зве-} \\ \text{рей после отбивки от маток} \\ \text{до перевода в основное ста-} \\ \text{до или снятия с учета} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Плановая} \\ \text{себестои-} \\ \text{мость} \\ \text{1 кормо-дня} \end{array} * \begin{array}{l} \text{Количество} \\ \text{дней пребы-} \\ \text{вания на от-} \\ \text{корме} \end{array} \quad (4.4)$$

Дооценка жеребят рабочего скота и птицы проводится в конце месяца, переводе в основное стадо, перед забоем или продажей. Стоимость прироста определяется по формуле (4.4).

***Скот и птица после перевода в основное (взрослое, маточное) стадо в связи с изменением веса или количества дней откармливания не переоцениваются.***

Оценка прироста животных на выращивании и откорме производится по плановой себестоимости. После окончания текущего года производится расчет фактической себестоимости продукции животноводства, рассчитываются отклонения фактической себестоимости от плановой. Выполняются расчеты и бухгалтерские записи для доведения плановой оценки скота и птицы на выращивании до фактической себестоимости.

*В годовом бухгалтерском балансе животные на выращивании и откорме отражаются по статье «Запасы» по фактической себестоимости.*

### 4.3.3. Документальное оформление и оценка животных на выращивании и откорме при внутрихозяйственном перемещении

При внутрихозяйственном перемещении животные продолжают учитываться на балансе организации (при условии, что организация имеет на них право собственности).

*Возможны следующие варианты внутреннего перемещение скота и птицы:*

1. *Перевод животных на выращивании и откорме из одной возрастной (производственной) группы в другую, при этом животные продолжают учитываться на счете 11 «Животные на выращивании и откорме»;*

2. *Перевод продуктивных животных в основное стадо. Крупный скот (КРС, свиньи, лошади, овцы, верблюды) переводятся в состав основных средств, т. е. учитываются на счет 01 «Основные средства», амортизируются по общим правилам. Мелкий скот (пушные звери, кролики) и птица продолжают учитываться на счете 11 «Животные на выращивании и откорме». **Скот и птица после перевода в основное (взрослое, маточное) стадо в связи с изменением веса или количества дней откармливания не переоцениваются.***

3. *Выбраковка из основного стада и перевод на откорм животных, полностью или частично утративших продуктивные свойства. Крупный скот при выбраковке исключается из состава основных средств и переводится на счет 11 «Животные на выращивании и откорме». Мелкий скот и птица продолжают учитываться на счете 11 «Животные на выращивании и откорме». Выбраковка оформляется *актом выбраковки животных из основного стада.**

Перевод всех видов животных и птицы из одной половозрастной группы в другую, в том числе перевод в основное стадо, оформляется *актом на перевод животных* (форма № СП-47). Вместо акта могут применяться накладная на внутреннее перемещение, требование-накладная.

Стоимость переводимых животных определяется следующим образом:

$$\begin{array}{lclcl} \text{Стоимость пере-} & & \text{Балансовая} & & \text{Плановая себестоимость} \\ \text{водимых живот-} & & \text{стоимость} & & \text{прироста (затрат на вы-} \\ \text{ных рождения} & = & \text{на начало} & + & \text{ращивание) в текущем} \\ \text{прошлого года} & & \text{года} & & \text{году} \end{array} \quad (4.5)$$

$$\begin{array}{lclcl} \text{Стоимость пере-} & & \text{Плановая} & & \text{Плановая себестоимость} \\ \text{водимых живот-} & & \text{себестои-} & & \text{прироста (затрат на вы-} \\ \text{ных рождения} & = & \text{мость при-} & + & \text{ращивание) в текущем} \\ \text{текущего года} & & \text{плода} & & \text{году} \end{array} \quad (4.6)$$

Порядок определения плановой себестоимости прироста текущего года рассмотрен в разделе 4.3.2.

Приведенные на откорм из основного стада животные оцениваются следующим образом:

- по остаточной стоимости, если выбраковано крупное животное из состава основных средств;
- по себестоимости, если выбракованы и поставлены на откорм мелкие животные, учитываемые на счете 11 «Животные на выращивании и откорме».

#### **4.3.4. Документальное оформление и оценка животных на выращивании и откорме при забое, падеже**

Под *падежом животных* понимают их гибель при болезни, эпизоотии, стихийных бедствиях или по причине нарушения условий содержания.

Массовую гибель животных по причине распространения инфекционной болезни называют *эпизоотией*.

Забой скота может быть плановым или вынужденным. Допускается вынужденный забой больных или подозреваемых в болезни животных, мясо которых можно использовать в пищу после соответствующей обработки.

Падеж и забой в собственной организации может оформляться первичным документом *актом на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж)* (форма № СП-54), который составляется в день выбытия скота или птицы. Акт содержит следующую информацию [8]:

- данные о выбывающих животных, птицах, в том числе: группа скота (птицы); кличка для крупных животных, порода; возраст в годах; количество голов и общая живая масса; балансовая стоимость; причина выбытия; диагноз (при наличии); работник, за которым закреплены животные;
- должность (профессия), подпись и расшифровка подписи лиц, составивших акт — заведующего фермой, зоотехника, ветврача (веттехника) и работника, за которым закреплены животные;
- данные о полученной от забоя продукции: наименование продукции, масса, цена и стоимость; направление использования продукции.

Крупных животных (КРС, свиней, овец) перед забоем взвешивают. Стоимость переданных на забой животных определяется по формулам:

$$\begin{array}{llll} \text{Стоимость переданных на забой животных рождения прошлого года} & = & \text{Балансовая стоимость на начало года} & + \text{Плановая себестоимость прироста (затрат на выращивание) в текущем году;} & (4.7) \end{array}$$

$$\begin{array}{llll} \text{Стоимость переданных на забой животных рождения текущего года} & = & \text{Плановая себестоимость приплода} & + \text{Плановая себестоимость прироста (затрат на выращивание) в текущем году.} & (4.8) \end{array}$$

Павших животных оценивают по данным последнего взвешивания.

#### **4.3.5. Документальное оформление и оценка животных на выращивании и откорме при продаже**

Документальное оформление продажи животных на выращивании и откорме в целом зависит от условий поставки, предусмотренных договором купли-продажи (поставки). Продавец оформляет накладную не менее чем в двух экземплярах.

Если продавец по условиям договора обязуется обеспечить основную перевозку или доставку до пункта назначения собственным транспортом, то оформляет транспортную накладную. При транспортировке животных или птицы силами сторонней организации транспортную накладную оформляет перевозчик.

Имеются особые требования к составу товаросопроводительных документов, так как животные на выращивании и откорме являются объектами ветеринарного контроля. *Ветеринарными товаросопроводительными документами* выступают:

- *ветеринарные свидетельства*, если животные и птица перевозятся по территории России за пределы города (района);
- *ветеринарные справки* при перевозке по территории России в пределах города (района);
- *ветеринарные сертификаты* — при перевозке по территории России или вывозе за ее пределы животных (птицы), помещенных под таможенный контроль.

Ветеринарные товаросопроводительные документы обязан оформить грузоотправитель — продавец животных (птицы).

На основании отгрузочных и транспортных документов продавец оформляет в двух экземплярах:

- счет-фактуру, если является плательщиком НДС или
- счет, если не является плательщиком НДС и применяет специальную систему налогообложения (упрощенную систему налогообложения УСНО, уплачивают единый налог на вмененный доход ЕНВД, единый сельскохозяйственный налог ЕСХН).

Наряду с накладной и счетом (счетом-фактурой) отгрузка продукции может оформляться **универсальным передаточным документом** (далее — УПД). УПД может использоваться как совмещенный документ (первичный и счет-фактура) или только первичный учетный документ.

В том случае, если в реквизите «Статус» ставится число «1», УПД применяется как совмещенный документ. Статус УПД «1» используют организации и ИП, являющиеся плательщиками НДС.

Если в реквизите «Статус» ставится число «2», то УПД используется только как первичный учетный документ. Статус УПД «2» используют организации и ИП, применяющие упрощенную систему налогообложения или уплачивающие единый сельскохозяйственный налог.

Порядок подготовки, перевозки, приемки и сдачи животных и птицы регулируется специальными нормативными документами.

Крупных животных (КРС, свиней, овец) перед реализацией взвешивают. Стоимость отгруженных животных определяется по формулам:

$$\begin{array}{lcl} \text{Стоимость отгру-} & & \text{Плановая себестои-} \\ \text{женных животных} & & \text{мость прироста (за-} \\ \text{рождения прошло-} & = & \text{трат на выращи-} \\ \text{го года} & & \text{вание) в текущем году} \end{array} \quad (4.9)$$

$$\begin{array}{lcl} \text{Стоимость отгру-} & & \text{Плановая себестои-} \\ \text{женных животных} & & \text{мость прироста (за-} \\ \text{рождения текуще-} & = & \text{трат на выращи-} \\ \text{го года} & & \text{вание) в текущем году} \end{array} \quad (4.10)$$

#### 4.4. Синтетический учет животных на выращивании и откорме

##### 4.4.1. Учет поступления и получения привеса животных на выращивании и откорме

Увеличение стоимости животных на выращивании и откорме происходит в следующих случаях:

- приобретение животных (птицы) за плату у физических и юридических лиц;
- выбраковка крупных продуктивных животных из основного стада;
- получение приплода, птенцов от собственного стада животных и птицы;
- получение привеса (прироста) живой массы молодняка;
- другое.

Сельскохозяйственные организации нередко получают государственную помощь на приобретение молодняка животных. Субсидии предоставляются в основном денежными средствами, которые направляются на оплату покупки животных или птицы. При этом бухгалтерские записи по покупке животных аналогичны бухгалтерским записям по приобретению скота и птицы по договорам купли-продажи или поставки.

Бухгалтерские записи, связанные с поступлением и приростом животных на выращивании и откорме, приведены в табл. 4.3.

Таблице 4.3 — Бухгалтерские записи по поступлению и получению прироста молодняка животных и птицы

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<i>1. Учет приобретения за плату при общей системе налогообложения</i>		

1	2	3
1.1. Получены животные, птица по договорам купли-продажи (поставки) от организаций-плательщиков НДС: - стоимость без НДС	11 «Животные на выращивании и откорме»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
- НДС	19 «НДС»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
1.2. Приняты услуги транспортных организаций по перевозке животных: - стоимость без НДС	11 «Животные на выращивании и откорме»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
- НДС	19 «НДС»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
1.3. Получены животные, птица по договорам купли-продажи от ИП, применяющих специальные системы налогообложения, или населения	11 «Животные на выращивании и откорме»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
<i>2. Учет приобретения за плату при УСНО, ЕСХН</i>		
2.1. Получены животные, птица по договорам купли-продажи (поставки) от организаций-плательщиков НДС: - стоимость с НДС	11 «Животные на выращивании и откорме»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
2.2. Приняты услуги транспортных организаций по перевозке животных: - стоимость с НДС	11 «Животные на выращивании и откорме»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
2.3. Получены животные, птица по договорам купли-продажи от ИП, применяющих специальные системы налогообложения, или населения	11 «Животные на выращивании и откорме»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
3. Выбракованы и поставлены на откорм крупные животные основного стада (по остаточной стоимости)	11 «Животные на выращивании и откорме»	01-10 «Выбытие основных средств»
4. Получен приплод, щенки, птенцы от собственного стада животных и птицы	11 «Животные на выращивании и откорме»	20-2 «Животноводство»
5. Получен привес (прирост) живой массы животных на выращивании и откорме	11 «Животные на выращивании и откорме»	20-2 «Животноводство»

#### **4.4.2. Учет внутреннего перемещения животных и птицы по счету 11 «Животные на выращивании и откорме»**

Порядок организации аналитического учета по счету 11 «Животные на выращивании и откорме» определяется организацией самостоятельно. Основными признаками аналитического учета являются производственные и возрастные группы животных и птицы. Соответственно, внутреннее перемещение связано с



переводом животных на выращивании и откорме из одной производственной (возрастной) группы в другую. Возможна передача животных физическим лицам или другим сельскохозяйственным организациям на доращивание. Возможные бухгалтерские записи приведены в табл. 4.4.

Таблица 4.4 — Бухгалтерские записи по внутреннему перемещению животных на выращивании и откорме

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
1 Переведены животных на выращивании и откорме из одной возрастной (производственной) группы в другую	11 «Животные на выращивании и откорме» по аналитическим счетам	11 «Животные на выращивании и откорме» по аналитическим счетам
<i>2 Учет доращивания животных и птицы по договорам</i>		
2.1 Животные на выращивании и откорме переданы физическим лицам, сторонней организации на доращивание	11-7 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам»	11 «Животные на выращивании и откорме» по аналитическим счетам
2.2 Приняты работы по доращиванию в сумме, определенной в договоре	11-7 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
2.3 Получены после доращивания животные на выращивании и откорме	11 «Животные на выращивании и откорме» по аналитическим счетам	11-7 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам»

#### 4.4.3. Учет выбытия животных на выращивании и откорме

Основными причинами списания скота и птицы со счета 11 «Животные на выращивании и откорме» являются:

- продажа организациям и индивидуальным предпринимателям;
- передача на забой в собственной организации;
- перевод в основное стадо в состав основных средств;
- падеж и вынужденная прирезка;
- эпизоотия;
- другие.

Работа скотниками, доярками, чабанами, бригадирами животноводческих подразделений связана с содержанием, выращиванием или получением продукции от животных и птицы, которые выступают материальными ценностями. Поэтому с данными категориями работников может заключаться договор о полной материальной ответственности. Если падеж, гибель или вынужденная прирезка животных на выращивании и откорме произошли по вине лица, ответ-

ственного за содержание скота или птицы, то причиненный материальный ущерб подлежит взысканию с этого лица по установленным ценам.

Если виновные в падеже лица отсутствуют, то плановая (фактическая) себестоимость павшего скота (птицы) относится на субсчет 20-2 «Животноводство». Таким образом, стоимость павшего животного (птицы) включается в затраты основного производства. Если при гибели скота получают годную продукцию — мясо, шкуру и др., то такая продукция принимается к учету в установленной оценке.

Бухгалтерские записи приведены в табл. 4.5. Факторы, влияющие на продажу сельскохозяйственной продукции, рассмотрены в разделе 3.7.

Таблица 4.5 — Бухгалтерские записи по выбытию животных на выращивании и откорме

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<i>1 Продажа при общей системе налогообложения на условиях оплаты «после отгрузки»</i>		
1.1 Выручка от продажи животных на выращивании и откорме: - без НДС	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1 «Выручка»
- НДС включен с стоимость	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90-1 «Выручка»
1.2 НДС с выручки от продажи животных на выращивании и откорме	90-3 «НДС»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
1.3 Списана себестоимость животных на выращивании и откорме	90-2 «Себестоимость продаж»	11 «Животные на выращивании и откорме»
1.4 Получена оплата от покупателей на расчетный счет	51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
<i>2 Животные на выращивании и откорме переданы на забой</i>	20-3 «Промышленные производство», аналитический счет «Забой скота»	11 «Животные на выращивании и откорме»
<i>3 Перевод животных в основное стадо</i>		
3.1 Крупные животные на выращивании и откорме (КРС, свиньи, лошади, овцы, верблюды) переведены в основное стадо	08 «Вложения во внеоборотные активы»	11 «Животные на выращивании и откорме»
3.2 Животные основного стада введены в эксплуатацию	01 «Основные средства»	11 «Животные на выращивании и откорме»
<i>4 Падеж и гибель животных на выращивании и откорме</i>		
4.1 Отражена плановая стоимость павших, погибших животных на выращивании и откорме	94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	11 «Животные на выращивании и откорме»
4.2 Причиненный ущерб отнесен на материально-ответственное лицо: - по плановой себестоимости	73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»	94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

1	2	3
- разница между рыночной и плановой себестоимостью	73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»	91-1 «Прочие доходы»
4.3 Стоимость павшего животного (птицы) включена в затраты основного производства при отсутствии виновных лиц	20-2 «Животноводство», аналитический счет соответствующей группы животных	94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
4.4 Отражена плановая стоимость павших, погибших животных при эпизоотии	91-1 «Прочие расходы»	11 «Животные на выращивании и откорме»

### Контрольные вопросы

1. По каким признакам строится аналитический учет животных на выращивании и откорме?
2. Какими отраслевыми первичными учетными документами оформляется получение приплода от основного стада?
3. Каким образом оценивается приплод телят в молочном скотоводстве? В мясном скотоводстве?
4. Каким образом определяют прирост крупных животных на выращивании и откорме? Мелких животных и птицы?
5. По какой формуле рассчитывается привес живой массы?
6. Каким образом оценивается стоимость привеса живой массы молодняка КРС, свиней, ягнят?
7. Каким образом оценивается стоимость привеса птицы?
8. По каким причинам происходит внутрихозяйственное перемещение животных?
9. Какими отраслевыми первичными учетными документами оформляется перевод животных на выращивании и откорме в основное стадо? В другую возрастную (производственную) группу?
10. Каким образом оценивают стоимость животных на выращивании и откорме при переводе в основное стадо?
11. Какими отраслевыми первичными учетными документами оформляется падеж животных на выращивании и откорме? Как оцениваются павшие животные и птицы?
12. Какими отраслевыми первичными учетными документами оформляется продажа животных на выращивании и откорме? Как оцениваются списанные с учета проданные животные и птицы?
13. Приведите бухгалтерские записи по учету поступления животных на выращивании и откорме.
14. Приведите бухгалтерские записи по учету продажи животных на выращивании и откорме.

## ГЛАВА 5. МЕТОДЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

### 5.1. Аналитический учет затрат на производство в сельском хозяйстве

В основу раздела 3 «Затраты на производство» Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса, утв. Приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654, положена классификация производственных затрат по функциям деятельности организации. В соответствии с данным признаком классификации выделены следующие виды затрат:

- затраты основного производства;
- затраты вспомогательных производств;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- затраты, связанные с браком в производстве;
- затраты обслуживающих производств и хозяйств.

Под **основным** понимается **производство**, занятое изготовлением той продукции (выполнением работ, оказанием услуг), для выпуска которой создана организация. Продукция основного производства, как правило, предназначена для продажи покупателям. В сельском хозяйстве к счету 20 «Основное производство» отрывают субсчета:

- 20-1 «Растениеводство» — для учета затрат и выхода продукции растениеводства;
- 20-2 «Животноводство» — для учета затрат и выхода продукции животноводства;
- 20-3 «Промышленные производства» — сельскохозяйственные организации используют для учета затрат по переработке сельскохозяйственной продукции; по промышленному производству различной продукции, строительных материалов, мелкого инвентаря; по добыче общераспространенных полезных ископаемых (торфа, гипса, щебня, камня и др.) собственными силами;
- 20-4 «Прочие основные производства». Рекомендуется использовать организациям сельхозхимии для учета затрат по вывозке и внесению удобрений, известкованию и гипсованию почв, защите растений химическими и биологическими средствами, по выполнению других работ. Машинно-технологическим станциям и организациям сельхозхимии на субсчете 20-4 рекомендуется учитывать затраты по содержанию и эксплуатации автотранспорта [4].

Признаки, по которым организуется аналитический учет, приведены в табл. 5.1.

**Вспомогательные производства** предназначены для того, чтобы обеспечить нормальную работу основного производства путем предоставления ему определенного вида услуг или выполнения работ. Вспомогательные производства выполняют работы и оказывают услуги разным подразделениям организа-

ции, а при наличии производственных мощностей и спроса могут оказывать услуги сторонним потребителям. К счету в сельскохозяйственных организациях рекомендуется открывать субсчета:

- 23-1 «Ремонтные мастерские»;
- 23-2 «Ремонт зданий и сооружений»;
- 23-3 «Машинно-тракторный парк»;
- 23-4 «Автомобильный транспорт»;
- 23-5 «Энергетические производства» — котельные, электростанции, холодильные установки;
- 23-6 «Водоснабжение»;
- 23-7 «Гужевой транспорт»;
- 23-8 «Прочие вспомогательные производства».

Таблица 5.1 — Организация аналитического учета по счету 20 «Основное производство»

Субсчет	Признаки для аналитического учета
20-1 «Растениеводство»	Затраты под урожай текущего года и затраты под урожай следующих лет По производственным подразделениям По сельскохозяйственным культурам или сельскохозяйственным работам По статьям затрат (статьям калькуляции)
20-2 «Животноводство»	По видам животных и птицы По технологическим группам животных и птицы По статьям затрат (статьям калькуляции)
20-3 «Промышленные производства»	По видам производств (производства по переработке сельскохозяйственной продукции; по промышленному производству различной продукции, строительных материалов, мелкого инвентаря; по добыче общераспространенных полезных ископаемых собственными силами) По видам (однородным группам) продукции или переработки По статьям затрат (статьям калькуляции)
20-4 «Прочие основные производства».	Затраты на культуртехнические работы, защиту растений, выполненные организациями сельхозхимии — по видам работ и по статьям затрат Затраты по эксплуатации автотранспорта организациями сельхозхимии и машинно-технологическими станциями — по видам транспорта (грузовой, специальный, легковой) и по статьям затрат

**Общепроизводственными** называют расходы, связанные с обслуживанием всех видов основного и вспомогательных производств. Общепроизводственные расходы учитываются на собирательно-распределительном счете 25 «Общепроизводственные расходы». У счета не бывает остатка (сальдо) на начало и конец месяца. В сельском хозяйстве аналитический учет общепроизводственных расходов организуется:

- по основным отраслям на субсчетах 25-1 «Растениеводства», 25-2 «Животноводства», 25-3 «Промышленных производств»;
- по статьям затрат;
- местам возникновения затрат.

Общие для всей организации расходы по обслуживанию и управлению учитывают на активном **счете 26 «Общехозяйственные расходы»**. Общехозяйственные расходы также называют управленческими расходами.

В течение месяца произведенные расходы учитываются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». По окончании месяца счет 26 «Общехозяйственные расходы» закрывается и расходы полностью списываются. Счет не имеет остатка (сальдо) на начало и конец месяца.

Аналитический учет управленческих расходов организуется по статьям затрат.

Деятельность *обслуживающих производств и хозяйств* связана с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, которые не относятся к основным видам деятельности и не связаны с обслуживанием основных производств. Например, состоящие на балансе организации столовые и буфеты, детские сады, дома отдыха, санатории, другие учреждения культурно-бытового назначения. Данные затраты учитываются на счете 29 «Обслуживание производства и хозяйства» по видам производств (хозяйств), статьям затрат и местам возникновения затрат.

## **5.2. Объекты учета затрат и объекты калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции**

Для контроля и управления затратами на производство, исчисления себестоимости продукции важно определить объекты учета затрат.

**Объекты учета затрат на производство** — это признак, по которому происходит группировка и обобщение затрат в целях контроля и управления. Объекты учета затрат каждая организация устанавливает самостоятельно, исходя из технологических особенностей производства, организационной структуры предприятия, потребностей управления в информации о затратах, возможности разграничения затрат между объектами учета.

Объектами учета затрат на производство могут быть:

- виды деятельности;
- виды производств;
- место возникновения затрат (цех, бригада);
- заказы (договоры);
- технологический этап (передел) договоров;
- вид (однородная группа) продукции;
- другие.

Информация, собранная и сгруппированная по объектам учета затрат, является базой для расчета себестоимости (калькулирования) единицы продукции (работ, услуг).

**Калькулирование себестоимости** — совокупность приемов и способов исчисления себестоимости готовой продукции (работ, услуг).

Результатом калькулирования является расчет затрат по их видам, приходящихся на единицу произведенной продукции (работ, услуг). Этот расчет называется *калькуляцией*.

**Объекты калькуляции** — конкретные виды или группы однородной продукции (работ, услуг), по которым исчисляется себестоимость их производства.

Одному объекту учета затрат может соответствовать только один объект калькулирования. Например, предприятие выращивает только капусту. Объект учета затрат — сельскохозяйственная культура капуста, объект калькуляции — кочаны капусты. У сельскохозяйственного предприятия есть вспомогательное производство «транспортный цех», занимающееся доставкой материалов, готовой продукции, внутрихозяйственными перевозками и др. В транспортном подразделении объектом учета затрат будет данное подразделение, а объектом калькуляции выступят оказанные транспортные услуги — километры пробега автомобилей или тонно-километры перевезенного груза.

В сельском хозяйстве нередко одному объекту учета затрат соответствует несколько объектов калькулирования. Например, объект учета затрат «пшеница озимая», объекты исчисления себестоимости (калькулирования) — зерно и зерноотходы. В мясном КРС объектом учета затрат является группа животных, а объектом калькулирования — живая масса животных и прирост живой массы.

В сельском хозяйстве получаемая продукция подразделяется на следующие виды:

1) **основная продукция** — это продукция, для которой создано данное производство. Основную продукцию получают при возделывании сельскохозяйственной культуры или содержании соответствующего вида животных;

2) **сопряженная продукция**. Так называются два основных вида продукции и более, получаемых от одной сельскохозяйственной культуры или группы животных;

3) **побочная продукция** — это продукция, получаемая одновременно с основной, но имеющая второстепенное значение. Ее производство связано с биологическими особенностями растений и животных.

Например, при выращивании зерновых и зернобобовых культур основной продукцией является зерно, сопряженной — зерноотходы, побочной — солома. В молочном КРС основной продукцией выступает молоко, сопряженной — приплод, побочной — навоз.

### 5.3. Методы калькулирования сельскохозяйственной продукции

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) условно можно подразделить на три этапа.

**I этап.** Определяется фактическая себестоимость объекта учета затрат.

**II этап.** Определяется фактическая себестоимость каждого вида (однородной группы) продукции, другими словами, объекта калькуляции.

**III этап.** Определяется фактическая себестоимость единицы продукции (однородной группы продукции).

Рассмотрим основные методы калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции [9].

1. **Способ прямого расчета.** Применяется в тех случаях, когда объект учета затрат на производство совпадает с объектом калькуляции. В производственном процессе не получают побочную продукцию. Соответственно, все за-

траты на выращивание сельскохозяйственной культуры или группы животных относятся к производству одного вида продукции. Себестоимость единицы продукции (калькуляционной единицы) определяется путем деления затрат на производство на физический объем произведенной продукции (работ, услуг):

$$\text{Фактическая себестоимость единицы продукции} = \frac{\text{Фактические затраты на выращивание сельхозкультуры (группы животных)}}{\text{Физический объем произведенной продукции}} \quad (5.1)$$

## 2. Способ исключения стоимости побочной продукции или стоимости возвратных отходов.

**Отходы** — это остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, которые образовались в производственном процессе и утратили полностью или частично свои физические и химические свойства, форму и т. п. Отходы могут быть используемыми и неиспользуемыми. Используемые отходы также называют вторичными материальными ресурсами. Они могут полностью могут потребляться в организации либо продаваться на сторону.

В большинстве отраслей растениеводства и животноводства одновременно с основной получают побочную продукцию, которая принимается к учету в установленной оценке.

Для исчисления себестоимости единицы основной продукции требуется:

1) из общей суммы фактических затрат на выращивание сельскохозяйственной культуры или группы животных вычесть стоимость побочной продукции:

$$\begin{array}{l} \text{Фактические за-} \\ \text{траты на выращи-} \\ \text{вание основной} \\ \text{(сопряженной)} \\ \text{продукции} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Фактические затра-} \\ \text{ты на выращивание} \\ \text{сельхозкультуры} \\ \text{(группы животных)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Стоимость} \\ \text{побочной} \\ \text{продукции} \end{array} \quad (5.2)$$

2) полученный результат разделить на физический объем произведенной продукции:

$$\text{Фактическая себестоимость единицы про-} = \frac{\text{Фактические затраты на выращивание основной (сопряженной) продукции}}{\text{Физический объем произведенной продукции}} \quad (5.3)$$

3. **Способ коэффициентов.** Используется в тех случаях, когда общие затраты на производство необходимо распределить между несколькими видами основной продукции.

Фактическая себестоимость единицы основной продукции рассчитывается следующим образом:

1) физический объем полученной из производства основной и сопряженной продукции при помощи коэффициентов переводится в условную продукцию:



$$\begin{aligned} \text{Физический} &= \text{Физический объ-} \times \text{Коэффициент} + \\ \text{объем услов-} & \text{ем продукции 1} \quad \text{для продукции 1} \\ \text{ной продукции} & \\ & + \text{Физический объ-} \times \text{Коэффициент} \\ & \text{ем продукции 2} \quad \text{для продукции 2} \end{aligned} \quad (5.4)$$

2) определяется удельный вес (доля) каждого вида сопряженной продукции (в условном физическом объеме) в общем физическом объеме условной продукции:

$$\text{Удельный вес продукции 1 (в условном физическом объеме) в общем объеме условной продукции} = \frac{\text{Условный физический объем продукции 1}}{\text{Физический объем всей условной продукции}} \quad (5.5)$$

3) фактические затраты на выращивание сопряженной продукции распределяется между видами сопряженной продукцией в соответствии с их долей в общем объеме условной продукции:

$$\text{Фактическая себестоимость продукции 1 (всего)} = \text{Фактические затраты на выращивание сопряженной продукции} \times \frac{\text{Удельный вес продукции 1 (в условном физическом объеме в общем объеме условной продукции)}}{\quad} \quad (5.6)$$

4) исчисляется фактическая себестоимость 1 ц каждого вида продукции путем деления фактической себестоимости определенного вида сопряженной продукции на ее реальный физический объем:

$$\text{Фактическая себестоимость единицы продукции 1} = \frac{\text{Фактическая себестоимость продукции 1 (всего)}}{\text{Реальный физический объем продукции 1}} \quad (5.7)$$

Существуют и другие разновидности исчисления себестоимости продукции при помощи способа коэффициентов.

4. *Способ распределения затрат пропорционально установленной базе.*

Применяется, когда затраты на производство учитываются в целом по отрасли или по группе сельскохозяйственных культур (животных). Общие затраты на производство необходимо распределить между видами производимой продукции. Требуется выбрать обоснованную базу распределения, т. е. показатель, пропорционально которому будут распределены общие фактические затраты на выращивание сопряженной продукции затраты между объектами калькулирования.

Во всех отраслях сельского хозяйства базой распределения может выступать оптовая (договорная) стоимость произведенной продукции. Могут использоваться и другие показатели для распределения общих затрат на выращивание сельскохозяйственной продукции. Например, в растениеводстве площадь под сельскохозяйственными культурами, кормовые единицы и др.

Данный способ калькулирования предполагает:

- 1) расчет коэффициентов распределения для каждого вида продукции:

$$\begin{array}{l} \text{Коэффициент} \\ \text{распределения} \\ \text{общих затрат,} \\ \text{приходящихся} \\ \text{на продукцию 1} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Значение базы распределения} \\ \text{для продукции 1} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Значение базы распределения} \\ \text{для продукции 1 + для продукции 2 + ...} \\ \text{+ для продукции } n \end{array}} \quad (5.8)$$

- 2) распределение при помощи коэффициентов общих затрат на производство между несколькими видами сельскохозяйственной продукции:

$$\begin{array}{l} \text{Фактическая се-} \\ \text{бестоимость} \\ \text{продукции 1} \\ \text{(всего)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Общие фактиче-} \\ \text{ские затраты} \\ \text{на производство} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Коэффициент распре-} \\ \text{деления общих за-} \\ \text{трат, приходящихся} \\ \text{на продукцию 1} \end{array} \quad (5.9)$$

- 3) исчисление фактической себестоимости единицы каждого вида продукции:

$$\begin{array}{l} \text{Фактическая себе-} \\ \text{стоимость единицы} \\ \text{продукции 1} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Фактическая себестоимость} \\ \text{продукции 1 (всего)} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Физический объем продукции 1} \end{array}} \quad (5.10)$$

5. **Комбинированный способ.** Основывается одновременно на нескольких последовательно используемых методах (приемах) калькулирования.

### Контрольные вопросы

1. Какие производства называются основными?
2. Какие субсчета открываются к синтетическому счету 20 «Основное производство» в сельскохозяйственных организациях?
3. По каким признакам может строиться аналитический учет в отрасли растениеводства? В отрасли животноводства? В перерабатывающих производствах в сельском хозяйстве?
4. Какие субсчета предусмотрены к синтетическому счету 23 «Вспомогательные производства» в сельскохозяйственных организациях?
5. Что такое объект учета затрат? Приведите примеры.
6. Что такое объект калькулирования? Приведите примеры.
7. Как определяется себестоимость единицы продукции при способе прямого счета? Каковы условия применения данного способа калькулирования?
8. Как определяется себестоимость единицы продукции при способе исключения затрат на побочную продукцию? Каковы условия применения данного способа калькулирования?
9. Как определяется себестоимость единицы продукции при способе распределения затрат пропорционально установленной базе? Каковы условия применения данного способа калькулирования?

## ГЛАВА 6. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО В ОТРАСЛИ РАСТЕНИЕВОДСТВА

### 6.1. Метод учета затрат на производство в отрасли растениеводства

Отраслевые особенности учета затрат и исчисления себестоимости продукции растениеводства отражены в следующих нормативных документах:

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса, утв. Приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654;
- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утв. Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792;
- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в растениеводстве, утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008.

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат и выходу продукции в растениеводстве, в данной отрасли применяется попроцессный метод учета затрат. Производственный процесс состоит из последовательных технологических процессов, включающих:

- предпосевную обработку почвы;
- посев;
- уход за посевами;
- уборку урожая;
- транспортировку продукции;
- послеуборочную обработку продукции.

В зависимости от специализации, технологии производства, потребностей в учетной информации, автоматизации учетного процесса *в растениеводстве могут применяться несколько вариантов попроцессного метода учета затрат* [10]:

- 1) попроцессно-однопозиционный или кумулятивный прием (вариант) учета затрат;
- 2) попроцессно-стадийный прием учета затрат;
- 3) попроцессно-операционный прием учета затрат.

Каждый вариант имеет преимущества и недостатки. Основное различие между вариантами сводится к составу объектов учета затрат. С увеличением количества объектов учета затрат увеличивается количество аналитических счетов и трудоемкость работ по распределению затрат, учтенных на данных счетах.

### 6.2. Объекты учета затрат в отрасли растениеводства

Для учета затрат и выхода продукции растениеводства предназначен субсчет 20-1 «Растениеводство». Затраты на производство и выпуск продукции от-

ражаются на субсчете нарастающим итогом с января по 31 декабря текущего года. По окончании календарного года определяется стоимость незавершенного производства и исчисляется себестоимость произведенной продукции.

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, **в растениеводстве выделяют четыре группы объектов учета затрат** [10]:

- 1) **сельскохозяйственные культуры;**
- 2) **сельскохозяйственные работы;**
- 3) **затраты, подлежащие распределению в конце отчетного года;**
- 4) **прочие объекты.**

Каждая организация устанавливает перечень объектов учета затрат самостоятельно. Это зависит от масштабов деятельности, количества выращиваемых сельскохозяйственных культур, управленческих потребностей в информации, степени автоматизации учетных работ и др.

Рассмотрим состав объектов учета затрат по каждой из четырех перечисленных групп.

### **Сельскохозяйственные культуры и сельскохозяйственные работы**

Объекты учета затрат по группе «Сельскохозяйственные культуры» и «Сельскохозяйственные работы» перечислены в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утв. Приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792 (табл. 6.1).

Таблица 6.1 — Состав объектов учета затрат «сельскохозяйственные культуры» и «сельскохозяйственные работы» (частично) [9]

Объекты учета затрат	Объекты исчисления себестоимости	Единицы исчисления себестоимости
1	2	3
<b>СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЕ КУЛЬТУРЫ</b>		
Зерновые и зернобобовые культуры	Зерно и зерноотходы	1 ц
Овощеводство открытого грунта:		
капуста	Кочаны	1 ц
корнеплодные культуры (свекла столовая, морковь и др.)	Корнеплоды	1 ц
пасленовые культуры (помидоры, перец, баклажаны)	Плоды	1 ц
Овощеводство закрытого грунта:		
лук на перо, огурцы, помидоры, редис, салат и др.	Овощи (по видам)	1 ц
рассада теплиц	Рассада (по видам)	1 тыс. шт.
Травы однолетние (многолетние)	Сено, зеленая масса, семена	1 ц
Цветоводство защищенного грунта	Цветы срезанные	1 тыс. шт.
	Рассада	1 тыс. шт.
Силосование	Силос	1 ц
Сенажирование	Сенаж	1 ц

1	2	3
<b>СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЕ РАБОТЫ</b>		
Посев озимых на зерно	Выполненные работы	1 га
Подъем зяби	Выполненные работы	1 га
Лущение (без зяблевой пахоты)	Выполненные работы	1 га
Внесение удобрений (органических, минеральных)	Выполненные работы	1 га
Пары под яровые культуры	Выполненные работы	1 га
Многолетние травы посева прошлых лет	Выполненные работы	1 га

«Сельскохозяйственными работами» называют группу затрат, связанную с получением урожая в следующем календарном году. В момент выполнения некоторых работ (подъем зяби, внесение удобрений) еще не известно, для какой сельскохозяйственной культуры они предназначены. Затраты на сельскохозяйственные работы представляют собой незавершенное производство. Данные затраты распределяются в следующем календарном году после окончания посевных работ и определения фактических площадей посева под те или иные культуры. Базой распределения выступает объем выполненной работы или площадь под культурами.

Если в организации есть установившийся севооборот, то отсутствует необходимость учитывать затраты в разрезе сельскохозяйственных работ, так как их можно отнести на соответствующую сельскохозяйственную культуру.

### ***Затраты, подлежащие распределению в конце отчетного года***

Затратами, подлежащими распределению в конце текущего года, называют группу затрат, которые являются общими для выращивания нескольких сельскохозяйственных культур в текущем году. К ним относятся:

- расходы по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственных машин и оборудования (амортизационные отчисления, затраты на страхование, ремонт и техническое обслуживание и др.);
- расходы по содержанию и эксплуатацию сельскохозяйственных сооружений — овощехранилищ, зернохранилищ и т.п.;
- затраты на орошение (осушение), подлежащие распределению (по содержанию мелиоративных каналов и других сооружений).

После окончания календарного года данные затраты распределяют между сельскохозяйственными культурами (группами культур) пропорционально выбранной базе.

В теории и практике учета затрат существует несколько вариантов построения учета затрат по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственных машин и оборудования, используемых на сельскохозяйственных, погрузочно-разгрузочных и транспортных работах. Данные затраты могут предварительно учитываться:

- на аналитическом счете к субсчету 20-1 «Растениеводство»;
- на субсчете 23-3 «Машинно-тракторный парк».

Затраты по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственных машин и оборудования распределяются по окончании года на объекты «сельхозкультуры» или «сельхозработы» пропорционально объему выполненных работ.

### ***Прочие объекты учета затрат***

В отдельные объекты учета затрат могут быть выделены затраты по производству кормов (заготовка силоса, сенажа и др.), послеуборочной подработке сельскохозяйственной продукции, переработке сельскохозяйственной продукции.

## **6.3. Кумулятивный прием учета затрат на производство в отрасли растениеводства**

Попроцессно-однопозиционный или кумулятивный прием учета затрат на производство целесообразно применять при возделывании сельскохозяйственных культур, имеющих общую технологию выращивания, в том числе общие технологические процессы, общее использование сельскохозяйственных машин и приспособлений, рабочей силы. Например, при выращивании бахчевых культур, корнеплодов, яровых зерновых культур [10].

***Сущность кумулятивного приема учета затрат состоит в обеспечении учета затрат по видам выращиваемых культур.*** Таким образом, ***объектом учета затрат выступают сельскохозяйственные культуры (группа культур)***, объектом исчисления себестоимости — продукция, получаемая от сельхозкультур.

*К субсчету 20-1 «Растениеводство» открываются аналитические счета:*

1) *по видам (группам) сельскохозяйственных культур.* На данные аналитические счета относят прямые затраты на конкретную культуру (группу культур), например, стоимость семян, топлива для работы машин на уборке урожая и др.;

2) *по видам затрат, подлежащих распределению в отчетном году.* Расходы по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственных машин и оборудования и другие общие расходы, относящиеся к выращиванию нескольких культур, в течение года учитываются на отдельных аналитических счетах, а после окончания года распределяются между культурами пропорционально площади, на которой они выращивались.

После распределения общих расходов между видами сельскохозяйственных культур приступают к калькулированию себестоимости продукции.

В небольших сельскохозяйственных организациях, выращивающих одну или несколько сельскохозяйственных культур с общей технологией производства, учет затрат целесообразно организовать в целом по предприятию по установленной номенклатуре статей затрат.

#### 6.4. Попроцессно-стадийный прием учета затрат на производство в отрасли растениеводства

При попроцессно-стадийном приеме обеспечивается учет затрат по двум этапам (стадиям) производственного цикла [10]:

- 1) первая стадия — учет затрат по видам сельскохозяйственных работ;
- 2) вторая стадия — учет затрат по видам (группам) сельскохозяйственных культур.

**Объектом учета затрат являются сельскохозяйственные работы и сельскохозяйственные культуры (группа культур),** объектом исчисления себестоимости, соответственно, виды работ и получаемая сельскохозяйственная продукция.

*К субсчету 20-1 «Растениеводство» открываются аналитические счета:*

- 1) *по видам сельскохозяйственных работ.* После окончания соответствующих работ определяется их себестоимость. Затраты на выполнение сельхозработ подлежат распределению на аналитические счета учета затрат на производство сельхозкультур. Базой распределения выступает объем выполненной работы;
- 2) *по видам (группам) сельскохозяйственных культур;*
- 3) *по видам затрат, подлежащих распределению в отчетном году.* Данные затраты распределяются между сельскохозяйственными культурами после окончания отчетного года пропорционально площади, на которой они выращивались.

#### 6.5. Статьи затрат на производство в отрасли растениеводства

Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утв. приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792, установлена следующая номенклатура статей затрат для формирования производственной себестоимости продукции растениеводства (табл. 6.2).

Таблица 6.2 — Статьи калькуляции затрат на производство в растениеводстве

Статья затрат	В дебет субсчета 20-1 «Растениеводство» с кредита счетов	Элемент затрат
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1 Материальные ресурсы, используемые в производстве		
В том числе:		
1.1 Семена и посадочный материал:		
а) приобретенные со стороны и собственного производства прошлых лет	10-8 «Семена и посадочный материал»	Материальные затраты
б) собственного производства текущего года	10-8 «Семена и посадочный материал»	Материальные затраты

1	2	3
1.2 Удобрения:		
а) минеральные	10-2 «Удобрения, средства защиты растений и животных»	Материальные затраты
б) органические	10-2 «Удобрения, средства защиты растений и животных»	Материальные затраты
1.3 Средства защиты растений	10-2 «Удобрения, средства защиты растений и животных»	Материальные затраты
1.4 Нефтепродукты	10-4 «Топливо»	Материальные затраты
1.5 Топливо и энергия на технологические цели	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Материальные затраты
1.6 Работа и услуги сторонних организаций	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Материальные затраты
2 Оплата труда (основная; дополнительная; натуральная; другие выплаты)	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Расходы на оплату труда
3 Отчисления на социальные нужды	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	Расходы на страховые взносы
4 Содержание основных средств:		
а) амортизация	02 «Амортизация основных средств»	Расходы на амортизацию
б) ремонт и техническое обслуживание	10-6 «Запасные части», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Материальные затраты
	23-1 «Ремонтные мастерские»	Комплексная статья
5 Работы и услуги вспомогательных производств	23-3 «Машинно-тракторный парк», 23-4 «Автомобильный транспорт», 23-5 «Энергетические производства», 23-6 «Водоснабжение», 23-7 «Гужевого транспорт»	Комплексная статья
6 Налоги, сборы и другие платежи	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Земельный налог», «Транспортный налог», «Платежи за загрязнение окружающей среды»; 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»	Прочие расходы
7 Прочие затраты		
8 Общепроизводственные расходы	25 «Общепроизводственные расходы»	Комплексная статья
<i>Итого сокращенная производственная себестоимость</i>		
9 Общехозяйственные расходы	26 «Общехозяйственные расходы»	Комплексная статья
<i>Итого полная производственная себестоимость</i>		



Группировка производственных затрат по калькуляционным статьям обеспечивает исчисление себестоимости единицы продукции (работ, услуг), позволяет определить их эффективность и конкурентоспособность, выявить влияние факторов, сформировавших данный уровень себестоимости, а также искать пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости продукции (работ, услуг) [9].

Остановимся на содержании отдельных статей затрат [9].

**Статья «Нефтепродукты».** Относят стоимость ГСМ, израсходованных на выполнение механизированных сельскохозяйственных и других работ, переездов тракторов и самоходных машин с одного участка на другой.

**Статья «Топливо и энергия на технологические цели».** Присутствует, как правило, на сельскохозяйственных предприятиях, занимающихся овощеводством и цветоводством закрытого грунта. Относят стоимость тепла и электроэнергии, расходуемых на технологические, энергетические, двигательные и иные производственные нужды, т. е. связанные с содержанием теплиц, парников и находящегося в них производственного оборудования.

**Статья «Работа и услуги сторонних организаций».** Относят стоимость услуг производственного характера по выполнению отдельных операций технологического процесса в отраслях растениеводства. Например, стоимость выполняемых работ и услуг по механизации работ, повышению плодородия почв, по химизации, мелиорации, по обработке посевов средствами химической защиты растений гражданской сельскохозяйственной авиацией.

**Статья «Содержание основных средств, ремонт и техническое обслуживание».** В составе затрат на содержание основных средств учитываются:

- расходы на оплату труда работников, занятых ремонтом и техническим обслуживанием основных средств (вне ремонтной мастерской организации);
- отчисления на социальные нужды, начисленные на вышеуказанные выплаты работникам в производственных подразделениях, выполняющих работы по ремонту основных средств;
- стоимость запасных частей, ремонтно-строительных и других материалов, расходуемых при ремонте основных средств;
- затраты по ремонту и замене гусениц и резиновых шин тракторов и сельскохозяйственных машин;
- стоимость пленки, используемой на ремонт пленочных теплиц и парников.

**Статья «Общепроизводственные расходы»** включает расходы в производственных подразделениях сельскохозяйственной организации — бригадах, фермах и др. К ним относят: затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды работников аппарата управления в подразделениях, амортизационные отчисления, затраты на содержание и ремонт основных средств общепроизводственного назначения, затраты на охрану труда и технику безопасности, использование хозяйственного инвентаря и др.

**Статья «Общехозяйственные расходы»** — расходы, связанные с управлением производства всей финансово-хозяйственной деятельностью сельскохозяйственного предприятия: расходы на оплату труда, отчисления на социаль-

ные нужды административно-управленческого персонала; расходы на командировки и служебные разъезды; канцелярские, типографские, почтово-телефонные расходы; затраты на ремонт и амортизационные отчисления основных средств общехозяйственного назначения; расходы на противопожарные мероприятия; на охрану труда и технику безопасности и др.

## 6.6. Незавершенное производство в отрасли растениеводства

*Остаток (сальдо) по счету 20 «Основное производство» показывает стоимость незавершенного производства.*

**Незавершенное производство** (НЗП) — продукция (работы, услуги) частичной готовности, т. е. не прошедшая всех операций обработки (изготовления), предусмотренных технологическим процессом.

**НЗП в отрасли растениеводства представляет собой затраты под урожай следующего года (будущих лет).**

В большинстве отраслей растениеводства производственный цикл выходит за рамки календарного года. После сбора урожая текущего года выполняются сельскохозяйственные работы под урожай следующего года — посев озимых на зерно, подъем зяби, лущение (без зяблевой пахоты), внесение удобрений, снегозадержание и др. Затраты на под урожай будущего года учитываются на отдельных аналитических счетах по видам работ по типовым статьям затрат для отрасли растениеводства (статьи рассмотрены в разделе 6.5).

При выполнении некоторых предпосевных работ (подъеме зяби, снегозадержании, внесении минеральных удобрений и т. д.) может быть не известно, к какой культуре они относятся. В таком случае распределение понесенных затрат на культуру (группу культур) происходит в следующем календарном году после получения бухгалтерией от агронома информации о распределении посевных площадей и количестве произведенных на них технологических (сельскохозяйственных) работ. Выполняется специальный расчет и определяется себестоимость работ в расчете на один гектар (1 га) — всего и по статьям затрат. Далее затраты на сельхозработы распределяют между культурами установленным способом. Например, стоимость работ по подъему зяби, снегозадержанию, внесению минеральных удобрений распределяются пропорционально площади под культурами.

*Особенность учета НЗП в растениеводстве — постатейное распределение затрат на сельхозработы между сельхозкультурами.*

**Пример 6.1.** Выполнены работы по подъему зяби на площади 800 га, затраты на составили 600 тыс. руб. В расчете на 1 га 750 руб. ( $600\,000/800$ ). То есть сумма НЗП на конец года по аналитическому счету «Подъем зяби» 600 тыс. руб. В следующем году вспаханная площадь яровой пшеницы 500 га и подсолнечника 300 га. Затраты по подъему зяби будут следующим образом распределены между культурами:

- на яровую пшеницу 375 000 руб. (750 руб. \* 500 га);
- на подсолнечник 225 000 руб. (750 руб. \* 300 га).

Для затрат, связанных с посевом многолетних трав, известкованием, гипсованием почв и выполнением некоторых других сельхозработ, дающих отдачу в течение нескольких лет, применяют другие способы распределения.

В организациях с установившимся севооборотом затраты под урожай следующего года сразу относят на соответствующую культуру (группу культур) [10].

### **6.7. Последовательность бухгалтерских расчетов при составлении отчетной калькуляции в растениеводстве**

В растениеводстве затраты на производство учитываются нарастающим итогом в течение календарного года. По истечении года выполняются бухгалтерские расчеты и определяется фактическая себестоимость всех объектов учета затрат и объектов калькулирования.

В нормативных документах, определяющих порядок бухгалтерского учета затрат и выхода продукции в растениеводстве, перечислена последовательность бухгалтерских расчетов при калькулировании себестоимости сельскохозяйственной продукции:

1. Проверка правильности распределения НЗП на начало года между сельскохозяйственными культурами. Это затраты на сельхозработы прошлого года, подлежащие распределению в текущем году.

Уточнение состава и стоимости НЗП на конец года. Это затраты на сельхозработы отчетного года под урожай следующего года, подлежащие распределению в следующем году.

Выполняется инвентаризация НЗП (затрат под урожай следующего года) на 31 декабря отчетного года.

2. Исчисление фактической себестоимости работ и услуг вспомогательных производств. Списание отклонений фактической себестоимости работ и услуг вспомогательных производств от их плановой себестоимости (закрытие субсчетов синтетического счета 23 «Вспомогательные производства»).

3. Распределение группы затрат «Затраты, подлежащие распределению в конце отчетного года» между соответствующими сельскохозяйственными культурами. Это затраты на амортизацию и содержание сельскохозяйственных машин и приспособлений, затраты по орошению, осушению, гипсованию, известкованию почв, а также затраты на весенние предпосевные работы, если не было возможности их распределить сразу после окончания работ (закрытие аналитических счетов «Затраты, подлежащие распределению» субсчета 20-1 «Растениеводство»).

4. Распределение расходов будущих периодов (закрытие счета 97 «Расходы будущих периодов»).

5. Распределение общепроизводственных расходов (закрытие счета 25 «Общепроизводственные расходы»).

6. Распределение общехозяйственных расходов (закрытие счета 26 «Общехозяйственные расходы»).

*После выполнения перечисленных бухгалтерских расчетов определяется сумма фактических производственных затрат на выращивание сельскохозяйственных культур за отчетный период.*

7. Расчет фактической себестоимости отдельных видов продукции, получаемых от сельскохозяйственных культур.

8. Расчет и списание калькуляционных разниц (закрытие аналитических счетов «Сельскохозяйственные культуры» (по видам) субсчета 20-1 «Растениеводство»).

## **6.8. Расчет и списание калькуляционных разниц в растениеводстве**

В растениеводстве, за исключением овощеводства закрытого грунта, присутствует сезонность производства — сельскохозяйственную продукцию получают летом и осенью в период созревания (плодоношения) сельскохозяйственных культур. Ресурсы для обеспечения производства продукции тратятся круглогодично. Учитывая сезонный характер отрасли, в растениеводстве фактическая себестоимость продукции калькулируется (исчисляется) только после окончания календарного года.

После закрытия счета 23 «Вспомогательные производства», аналитических счетов «Затраты, подлежащие распределению» субсчета 20-1 «Растениеводство», счетов 97 «Расходов будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» остаются незакрытыми две группы аналитических счетов:

- «Сельскохозяйственные работы» субсчета 20-1 «Растениеводство». Сумма по данным аналитическим счетам представляет собой НЗП на 31 декабря отчетного года;

- «Сельскохозяйственные культуры» (по видам) субсчета 20-1 «Растениеводство». Оборот по дебету представляет собой фактические производственные затраты по выращиванию сельскохозяйственной культуры за год, оборот по кредиту — принятая к учету сельскохозяйственная продукция в плановой оценке.

*Сравнение оборотов по дебету и кредиту каждого аналитического счета «Сельскохозяйственная культура» позволяет рассчитать отклонение фактической себестоимости от плановой себестоимости произведенной продукции. В сельском хозяйстве эти отклонения принято называть **калькуляционными разницами**.*

Калькуляционные разницы рассчитываются на валовый выход продукции (6.1) и на единицу продукции:

$$\text{Калькуляционные разницы по виду продукции (всего)} = \text{Фактическая себестоимость валового выхода продукции} - \text{Плановая себестоимость валового выхода продукции} \quad (6.1)$$

Калькуляционные разницы бывают двух видов:

1) *положительные калькуляционные разницы* (со знаком «плюс»). Называются переасходом в затратах. Означает, что фактические затраты на производство превышают запланированные;

2) *отрицательные калькуляционные разницы* (со знаком «минус»). Называются экономией в затратах. Означает, что фактические затраты на производство оказались меньше запланированных.

Калькуляционные разницы подлежат списанию на бухгалтерские счета, на которых учитывается или на которые была списана при выбытии сельскохозяйственная продукция. Сумма калькуляционных разниц, подлежащих списанию, рассчитывается по формулам:

$$\begin{aligned} &\text{Калькуляционные разницы, подлежащие списанию на счет учета} \\ &\text{сельскохозяйственной продукции (по видам продукции)} = \text{Физический объем готовой продукции на складе на конец года} * \\ &\text{Калькуляционные разницы на единицу продукции} \end{aligned} \quad (6.2)$$

$$\begin{aligned} &\text{Калькуляционные разницы, подлежащие списанию на счет вы-} \\ &\text{бытия (списания) сельскохозяйственной продукции (по видам} \\ &\text{продукции)} = \text{Физический объем выбывшей (списанной) готовой} \\ &\text{продукции в течение года} * \text{Калькуляционные разницы на еди-} \\ &\text{ницу продукции} \end{aligned} \quad (6.3)$$

Списание калькуляционных разниц означает закрытие аналитических счетов «Сельскохозяйственные культуры» (по видам) субсчета 20-1 «Растениеводство». После их списания на субсчете 20-1 «Растениеводство» остаются только аналитические счета «Сельскохозяйственные работы» или затраты под урожай следующего года.

Бухгалтерские записи по списанию калькуляционных разниц приведены в табл. 6.3.

Таблица 6.3 — Учет списания калькуляционных разниц по продукции растениеводства

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к остатку семенной продукции, кормов производства текущего года	10-8 «Семена и посадочный материал», 10-7 «Корма»	20-1 по аналитическим счетам
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к остатку готовой продукции производства текущего года	43-1 «Готовая продукция растениеводства»	20-1 по аналитическим счетам
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к израсходованным кормам производства текущего года	20-2 «Животноводство»	20-1 по аналитическим счетам

1	2	3
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к израсходованным семенам производства текущего года (на посев озимых культур)	20-1 по аналитическим счетам	20-1 по аналитическим счетам
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к отпущенной в переработку продукции производства текущего года	20-3 «Промышленные производства»	20-1 по аналитическим счетам
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к проданной продукции производства текущего года	90-2 «Себестоимость продаж»	20-1 по аналитическим счетам

Расчет и списание калькуляционных разниц рассмотрены на примере зерновых культур в разделе 7.1 (пример 7.2).

### Контрольные вопросы

1. Какими отраслевыми нормативными документами регулируется учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в растениеводстве?
2. Охарактеризуйте метод учета затрат в отрасли растениеводства.
3. Перечислите группы объектов учета затрат в растениеводстве.
4. Приведите примеры объектов учета затрат в группе «сельскохозяйственные культуры».
5. Приведите примеры объектов учета затрат в группе «сельскохозяйственные работы».
6. Какие особенности присущи объектам учета затрат «сельскохозяйственные работы»?
7. Приведите примеры объектов учета затрат в группе «Затраты, подлежащие распределению».
8. На какие объекты учета затрат распределяются затраты, подлежащие распределению?
9. Перечислите статьи затрат на производство в растениеводстве.
10. Какие затраты формируют НЗП в отрасли растениеводства?
11. На какие объекты учета затрат распределяются затраты на сельскохозяйственные работы?
12. В какой момент времени происходит распределение затрат на сельскохозяйственные работы? Назовите возможные базы распределения.
13. В какой последовательности закрывают счета учета затрат на производство в растениеводстве?
14. Какие синтетические и аналитические счета учета затрат на производство могут иметь сальдо на 31 декабря?
15. Почему фактическая себестоимость продукции растениеводства исчисляется только после окончания календарного года?
16. Что понимают под калькуляционными разницами? На каком бухгалтерском счете они формируются?
17. Как рассчитываются калькуляционные разницы на валовый выход определенного вида продукции?
18. Какие калькуляционные разницы называют положительными? Отрицательными?
19. Приведите примеры бухгалтерских записей по списанию калькуляционных разниц.

## ГЛАВА 7. ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА

### 7.1. Исчисление себестоимости продукции зерновых культур

**Объектом учета затрат** при выращивании зерновых культур является зерновая или зернобобовая культура (пшеница озимая, рожь озимая, ячмень озимый, пшеница яровая твердая, пшеница яровая мягкая, ячмень яровой, овес, рожь яровая и др.) или группа культур с общей технологией производства (яровые зерновые культуры, озимые зерновые культуры и др.) [9].

**Франко-место калькулирования** (место окончательного включения затрат на производство в себестоимость продукции) — склад или другое место первичной обработки.

**Основная продукция** — зерно.

**Сопряженная продукция** — зерноотходы.

**Побочная продукция** — солома. Организация выбирает один из двух вариантов оценки — по плановым или фактическим затратам на уборку, прессование, транспортировку, скирдование и другие работы по заготовке соломы.

**Объекты калькуляции** — полноценное зерно и зерновые отходы в весе после подработки, т. е. после сортировки, сушки и очистки зерна.

**Калькуляционная единица** — 1 центнер (1 ц).

**Метод калькуляции** — комбинированный: исключение затрат на побочную продукцию и способ коэффициентов.

Последовательность исчисления себестоимости 1 ц основной и сопряженной продукции может включать следующие расчеты.

1. Из общей суммы фактических затрат по выращиванию зерновой культуры исключается стоимость побочной продукции — соломы — в установленной оценке.

2. Используемые зерновые отходы переводятся в полноценное зерно по данным лабораторного анализа о процентном содержании полноценного зерна в зерновых отходах.

3. Определяется удельный вес (доля) каждого вида сопряженной продукции (в условной массе) в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное.

4. Фактические затраты на выращивание за минусом стоимости побочной продукции (пункт 1) распределяется между полноценным зерном и используемыми зерновыми отходами в соответствии с их долей в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное.

5. Исчисляется фактическая себестоимость 1 ц зерна и зерноотходов. Для этого затраты, отнесенные на объект калькуляции, делятся на физический объем (массу) продукции после сушки и очистки.

**Пример 7.1.** От урожая пшеницы яровой получено после осушки и очистки зерно 50 000 ц, используемые зерновые отходы 7 500 ц, соломы 18 000 ц. По

данным лабораторного анализа, содержание полноценного зерна в зерноотходах составляет 30 %. Общие затраты на выращивание зерновой культуры за год составили 45 655 тыс. руб. Плановая себестоимости уборки и транспортировки 1 ц соломы составляет 170 руб.

*Задание:* рассчитать фактическую себестоимость 1 ц зерна и зерноотходов.

*Решение.*

При переводе продукции в условное зерно используем следующие коэффициенты:

1 ц зерна пшеницы = 1 ц условного зерна;

1 ц зерноотходов = 0,5 ц условного зерна (исходя из содержание полноценного зерна).

1. Фактические затраты на выращивание основной и сопряженной продукции = Фактические затраты на выращивание сельхозкультуры – Стоимость побочной продукции (соломы) = 45 655 000 – 18 000 \* 170 = 42 595 000 руб.

2. Масса условного зерна = 50 000 \* 1 + 7 500 \* 0,5 = 50 000 + 3 750 = 53 750 ц.

3. Доля зерна (в условной массе) в общей массе условного зерна = 50 000/53 750 = 0,93.

4. Доля зерноотходов (в условной массе) в общей массе условного зерна = 3 750/53 750 = 0,07.

5. Фактическая себестоимость полноценного зерна (всего) = Фактические затраты на выращивание основной и сопряженной продукции \* Доля зерна (в условной массе) в общей массе условного зерна = 42 595 000 \* 0,93 = 39 613 350 руб.

6. Фактическая себестоимость зерноотходов (всего) = Фактические затраты на выращивание основной и сопряженной продукции \* Доля зерноотходов (в условной массе) в общей массе условного зерна = 42 595 000 \* 0,07 = 2 981 650 руб.

7. Фактическая себестоимость 1 ц полноценного зерна = Фактическая себестоимость полноценного зерна (всего) / Масса зерна = 39 613 350/50 000 = 792,27 руб.

8. Фактическая себестоимость 1 ц зерноотходов = Фактическая себестоимость всех зерноотходов (всего) / Масса зерноотходов = 2 981 650/7 500 = 397,55 руб.

### ***Пример расчета и списания калькуляционных разниц по продукции зерновых культур***

Использованы исходные данные и решение примера 7.1.

**Пример 7.2.** От урожая пшеницы яровой получено после осушки и очистки зерно 50 000 ц, используемые зерновые отходы 7 500 ц, соломы 18 000 ц. По данным лабораторного анализа, содержание полноценного зерна в зерноотходах составляет 50 %. Общие затраты на выращивание зерновой культуры за год составили 45 655 тыс. руб.



Плановая себестоимость 1 ц зерна 835 руб. Плановая себестоимости уборки и транспортировки 1 ц соломы составляет 170 руб. Данные о движении зерна: 37 500 ц продано, остаток на складе на конец года — 12 500 ц. Данные о движении зерноотходов: 4 100 ц использовано в своей организации для производства корма скоту, остаток на складе на конец года — 3 400 ц.

*Задание:* рассчитать и списать калькуляционные разницы по зерну и зерноотходам.

*Решение.*

Плановая себестоимость зерноотходов устанавливается на основе содержания в них полноценного зерна.

Плановая себестоимость 1 ц зерноотходов =  $835 * 50/100 = 417,50$  руб.

Калькуляционные разницы на единицу продукции математически могут быть рассчитаны несколькими способами.

1. Калькуляционные разницы по полноценному зерну (всего) = Фактическая себестоимость валового выхода продукции – Плановая себестоимость валового выхода продукции =  $39\,613\,350 - (835 * 50\,000) = 39\,613\,350 - 41\,750\,000 = -2\,136\,650$  руб.

2. Калькуляционные разницы по зерноотходам (всего) =  $2\,981\,650 - (417,50 * 7\,500) = 149\,600$  руб.

3. Калькуляционные разницы на 1 ц полноценного зерна = Калькуляционные разницы по полноценному зерну (всего) / Масса полноценного зерна =  $-2\,136\,650/50\,000 = -42,73$  руб.

4. Калькуляционные разницы на 1 ц зерноотходов =  $149\,600/7500 = 19,95$  руб.

После расчета калькуляционных разниц происходит их списание на счета учета или счета выбытия сельскохозяйственной продукции (табл. 7.1).

Таблица 7.1 — Учет списания калькуляционных разниц по зерновой продукции

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет счета	Кредит счета
Списаны калькуляционные разницы по полноценному зерну, относящиеся к остатку зерна на складе на конец года $-42,73 * 12\,500 = 534\,125$	534 125	43-1	20-1- «Пшеница яровая»
Списаны калькуляционные разницы по полноценному зерну, относящиеся проданному зерну $-2\,136\,650 - (534\,125) = -1\,602\,525$	- 1 602 525	43-1	20-1- «Пшеница яровая»
Списаны калькуляционные разницы по зерноотходам, относящиеся к остатку зерноотходов на складе на конец года $19,95 * 3\,400 = 67\,830$	67 830	10-1	20-1- «Пшеница яровая»
Списаны калькуляционные разницы по зерноотходам, относящиеся к отпущенным в переработку зерноотходам $149\,600 - 67\,830 = 81\,770$	81 770	20-3	20-1- «Пшеница яровая»

## 7.2. Исчисление себестоимости овощей открытого грунта

**Объектом учета затрат** при выращивании овощей открытого грунта могут быть [9]:

- группы однородных овощных культур — капуста, корнеплодные культуры овощные, луковичные культуры овощные, пасленовые культуры овощные, тыквенные культуры овощные и др.;
- овощи по видам — капуста, свекла столовая, морковь столовая, редька, репа, лук репчатый на репку, лук порей, помидоры, перец, баклажаны, огурцы и др.;
- все овощи открытого грунта (овощеводство в целом).

Номенклатура (состав) объектов учета затрат зависят от масштабов деятельности и специализации организации, возможностей бухгалтерского учета и потребностей управления в информации о производственных затратах.

**Франко-место калькулирования** (место окончательного включения затрат на производство в себестоимость продукции) — склад или другое место хранения.

**Основная продукция** — овощи по видам.

**Побочная продукция** — капустный лист, зеленая ботва, лом корнеплодных овощей. Оценивается исходя из цен возможного использования или продажи на сторону.

**Объекты калькуляции** — кочаны, корнеплоды, плоды.

**Калькуляционная единица** — 1 ц.

**Метод калькуляции** — комбинированный: исключение затрат на побочную продукцию и распределение затрат пропорционально установленной базе.

Приведем примерный порядок исчисления себестоимости 1 ц овощей, если объектом учета затрат выступают группы однородных овощных культур или овощи открытого грунта в целом.

1. Из общей суммы фактических затрат по выращиванию овощей исключают стоимость побочной продукции по установленной стоимости и получают фактические затраты на выращивание основной (сопряженной) продукции.

2. Фактические затраты на выращивание основной (сопряженной) продукции распределяется между продукцией отдельных овощных культур пропорционально выбранной базе распределения.

Базой распределения может быть стоимость продукции по ценам реализации (оптовым ценам), площадь под сельскохозяйственными культурами в гектарах, урожайность с 1 га соответствующих культур.

3. Исчисляется фактическая себестоимость 1 ц основной продукции. Для этого затраты, отнесенные на объект калькуляции, делятся на физическую массу овощей после очистки и сортировки.

Себестоимость 1 ц картофеля исчисляется делением общей суммы затрат на возделывание культуры и уборку урожая на массу полученных клубней. Если на предприятии весь произведенный картофель сортируется, тогда нужно рассчитывать себестоимость стандартного и нестандартного картофеля, в состав которого включается мелкий, битый. Затраты по выращиванию картофеля

распределяются между стандартным и нестандартным картофелем пропорционально его стоимости по ценам реализации.

**Пример 7.3.** От урожая корнеплодов получено (в весе после очистки и сортировки) морковь 7 100 ц, свекла 3 200 ц, ботва свеклы 1 070 ц и нестандартные овощи 550 ц.

Общие затраты на выращивание корнеплодов за год составили 9 500 тыс. руб. Плановая себестоимость уборки и транспортировки 1 ц ботвы свеклы, использованной на силос, составляет 190 руб. Стоимость нестандартных овощей, использованных для переработки, оценена в 500 руб. за 1 ц. Стоимость семян моркови составила 18 000 руб., рассады свеклы — 30 000 руб.

Учетной политикой определено, что базой распределения общих затрат на выращивание является стоимость продукции по ценам реализации. Цена реализации принята за 1 ц моркови 1 500 руб., за 1 ц свеклы 2 000 руб.

*Задание:* рассчитать фактическую себестоимость 1 ц моркови и 1 ц свеклы.

*Решение.*

Для целей исчисления себестоимости затраты на выращивание овощей можно разделить:

– прямые затраты — затраты, которые можно отнести на конкретный вид овощей. Это стоимость семян моркови и рассад свеклы;

– косвенные затраты — это все остальные общие затраты на выращивание корнеплодов.

1. Фактические затраты на выращивание основной продукции (без стоимости семян и рассады) = Фактические затраты на выращивание корнеплодов (без стоимости семян и рассады) – Стоимость побочной продукции (ботвы и нестандартных овощей) =  $9\,500\,000 - (190 * 1\,070 + 500 * 550) = 9\,021\,700$  руб.

2. Стоимость основной продукции в ценах реализации:

Морковь = Цена реализации 1 ц \* Масса моркови (в весе после очистки и сортировки) =  $1\,500 * 7\,100 = 10\,650\,000$  руб.

Свекла =  $2\,000 * 3\,200 = 6\,400\,000$  руб.

Итого морковь и свекла =  $10\,650\,000 + 6\,400\,000 = 17\,050\,000$  руб.

3. Коэффициент распределения фактических затрат на основную продукцию, приходящихся на морковь = Стоимость моркови в ценах реализации / Общая стоимость корнеплодов в ценах реализации =  $10\,650\,000 / 17\,050\,000 = 0,62$ .

4. Коэффициент распределения фактических затрат на основную продукцию, приходящихся на свеклу = Стоимость свеклы в ценах реализации ÷ Общей стоимости корнеплодов в ценах реализации =  $6\,400\,000 / 17\,050\,000 = 0,38$ .

5. Фактическая себестоимость всей моркови = Фактические затраты на выращивание основной продукции (без стоимости семян и рассады) \* Коэффициент распределения фактических затрат на основную продукцию, приходящихся на морковь + Стоимость семян моркови =  $9\,021\,700 * 0,62 + 18\,000 = 5\,611\,454$  руб.

6. Фактическая себестоимость всей свеклы =  $9\,021\,700 * 0,38 + 30\,000 = 3\,458\,246$  руб.

7. Фактическая себестоимость 1 ц моркови = Фактическая себестоимость всей моркови ÷ Масса моркови = 5 611 454/7 100 = 790,35 руб.

8. Фактическая себестоимость 1 ц свеклы = 3 458 246/3 200 = 1 080,70 руб.

### 7.3. Исчисление себестоимости овощей закрытого грунта

В овощеводстве закрытого грунта *объектом учета затрат* выступают тепличные сооружения [9]:

- зимние теплицы, весенние теплицы;
- парники;
- утепленный грунт;
- пленочные укрытия.

**Франко-место калькулирования** (место окончательного включения затрат на производство в себестоимость продукции) — склад или другое место хранения.

**Основная продукция** — лук на перо, огурцы, помидоры, салат, редис и другие овощи (т. е. овощи по видам), рассада теплиц.

**Объекты калькуляции** — овощи (по видам), рассада (по видам).

**Калькуляционная единица:** для овощей — 1 ц, для рассады — 1 тыс. шт.

**Метод калькуляции** — распределение затрат пропорционально установленной базе.

Себестоимость определенного вида овощей закрытого грунта складывается из двух групп затрат:

1) прямых затрат, которые можно напрямую отнести на конкретный вид овощей. К ним относят стоимость израсходованных семян и посадочного материала. Если при составлении первичных учетных документов указывается, на какую сельскохозяйственную культуру потрачены материальные или трудовые ресурсы, то к прямым затратам можно отнести удобрения, вносимые под культуру, средства защиты растений, оплату труда овощеводов и страховые взносы от их заработной платы;

2) косвенных или общих затрат по тепличным сооружениям.

Косвенные (общие) затраты распределяются между овощными культурам следующим образом:

а) в зимних и весенних теплицах, по пленочным укрытиям и утепленному грунту без укрытий — пропорционально количеству квадратных метро-дней производства той или иной культуры. Количество квадратных метро-дней определяется по формуле:

$$\begin{array}{lcl} \text{Количество} & & \text{Площадь под сель-} \\ \text{м}^2\text{-дней} & = & \text{скохозяйственной} \\ & & \text{культурой, м}^2 \end{array} * \begin{array}{l} \text{Количество дней} \\ \text{вегетационного} \\ \text{периода культуры} \end{array} \quad (7.1)$$

б) в парниках — пропорционально количеству рамо-дней пребывания культуры в парниках. Количество рамо-дней определяется по формуле:

$$\text{Количество рамо-дней} = \frac{\text{Число рам, занятых сельскохозяйственной культурой}}{\text{Количество дней вегетационного периода культуры}} \quad (7.2)$$

**Пример 7.4.** В теплице от урожая овощей получены помидоры 2 100 ц, огурцы 5 030 ц. Общие затраты по теплице за период составили 16 921 тыс. руб. Стоимость рассады помидоров составила 40 000 руб., рассады огурцов 33 000 руб.

Площадь под помидорами составила 300 м<sup>2</sup>, под огурцами 700 м<sup>2</sup>. Вегетационный период помидоров 105 дн., огурцов 55 дн.

*Задание:* рассчитать фактическую себестоимость 1 ц помидоров и 1 ц огурцов.

*Решение.*

1. Количество м<sup>2</sup>-дн. под сельскохозяйственными культурами:

Помидоры = Площадь под помидорами, м<sup>2</sup> × Вегетационный период, дн. = 300 × 105 = 31 500 м<sup>2</sup>-дн.

Огурцы = Площадь под огурцами, м<sup>2</sup> × Вегетационный период, дн. = 700 × 55 = 38 500 м<sup>2</sup>-дн.

Итого под культурами = 31 500 + 38 500 = 70 000 м<sup>2</sup>-дн.

2. Доля количества м<sup>2</sup>-дн. под помидорами в общем количестве м<sup>2</sup>-дн. под культурами = Количество м<sup>2</sup>-дн. под помидорами / Количество м<sup>2</sup>-дн. под всеми культурами = 31 500/70 000 = 0,45.

3. Доля количества м<sup>2</sup>-дн. под огурцами в общем количестве м<sup>2</sup>-дн. под культурами = Количество м<sup>2</sup>-дн. под огурцами / Количество м<sup>2</sup>-дн. под культурами = 38 500 ÷ 70 000 = 0,55.

4. Фактическая себестоимость помидоров (всего) = Общие затраты по теплице \* Доля количества м<sup>2</sup>-дн. под помидорами в общем количестве м<sup>2</sup>-дн. под культурами + Стоимость рассады помидоров = 16 921 000 \* 0,45 + 40 000 = 7 654 450 руб.

5. Фактическая себестоимость огурцов (всего) = Общие затраты по теплице \* Доля количества м<sup>2</sup>-дн. под огурцами в общем количестве м<sup>2</sup>-дн. под культурами + Стоимость рассады огурцов = 16 921 000 \* 0,55 + 33 000 = 9 339 550 руб.

6. Фактическая себестоимость 1 ц помидоров = Фактическая себестоимость помидоров (всего) / Масса помидоров = 7 654 450/2 100 = 3 644,98 руб.

7. Фактическая себестоимость 1 ц огурцов = Фактическая себестоимость огурцов (всего) / Масса огурцов = 9 339 550/5 030 = 1 856,77 руб.

#### 7.4. Исчисление себестоимости продукции однолетних и многолетних трав

*Объекты учета затрат и объекты калькулирования* при выращивании однолетних и многолетних трав приведены в табл. 7.2.

Таблица 7.2 — Объекты учета затрат и исчисления себестоимости продукции однолетних и многолетних трав

Объекты учета затрат	Объекты исчисления себестоимости
Травы однолетние	Сено, зеленая масса, семена
Травы многолетние	Сено, зеленая масса, семена
Сенокосы и пастбища улучшенные	Сено, зеленая масса, выпас (зеленая масса)
Сенокосы и пастбища естественные	Сено, зеленая масса
Травы дикорастущие с площадей несельскохозяйственного пользования	Зеленая масса
Заготовка сена на стороне	Сено
Сенажирование	Сенаж
Силосование	Силос

**Франко-место калькулирования** (место окончательного включения затрат на производство в себестоимость продукции) зависит от вида получаемой продукции [9]:

- сено, солома — место хранения;
- семена трав — место хранения;
- зеленая масса на корм скоту — место потребления;
- зеленая масса на силос, травяную муку, сенаж, гранулы — место силосования, приготовления сенажа, травяной муки, гранул.

**Несколько видов продукции**, получаемой от выращивания трав, использования сенокосов и пастбищ, являются **сопряженными**.

**Калькуляционная единица** — 1 ц.

**Метод калькуляции при расчете себестоимости продукции однолетних и многолетних трав:**

- при получении одного вида продукции — способ прямого расчета, т. е. себестоимость 1 ц рассчитывается делением затрат на выращивание культуры и уборку продукции на массу полученной продукции в центнерах;
- при получении нескольких видов продукции — способ коэффициентов. Затраты, связанные с выращиванием и уборкой трав, распределяют между отдельными видами продукции с помощью заранее установленных коэффициентов.

Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях [9] установлены следующие коэффициенты распределения:

- однолетние травы: сено 1 ц = 1,0; семена 1 ц = 9,0; солома 1 ц = 0,1; зеленая масса 1 ц = 0,25;
- однолетние травы: сено 1 ц = 1,0; семена 1 ц = 75,0; солома 1 ц = 0,1; зеленая масса 1 ц = 0,3.

При использовании улучшенных сенокосов, улучшенных и культурных пастбищ и других сельхозугодий для получения нескольких видов продукции затраты распределяются между отдельными видами продукции пропорционально ее сбору в кормовых единицах.

Возможны несколько вариантов исчисления себестоимости продукции однолетних и многолетних трав.

***Первый вариант исчисления себестоимости продукции однолетних и многолетних трав (более предпочтителен, так как меньше искажает результаты расчета и списания калькуляционных разниц)***

1. Каждый вид продукции переводится в условное сено и определяется общая масса условного сена.
2. Определяется удельный вес (доля) каждого вида сопряженной продукции (в условной массе) в общей массе условного сена.
3. Фактические затраты на выращивание сельскохозяйственной культуры распределяется между сопряженной продукцией в соответствии с их долей в общей массе условного сена.
4. Исчисляется фактическая себестоимость 1 ц каждого вида продукции путем деления фактической себестоимости определенного вида сопряженной продукции на ее реальный физический объем.

**Пример 7.5.** От урожая однолетних трав получено сено 1 500 ц, зеленая масса 8 000 ц, солома 3 000 ц. Затраты по выращиванию и уборке трав составили за год 636 000 руб.

*Задание:* рассчитать фактическую себестоимость 1 ц продукции.

*Решение.*

1. Масса условного сена = Масса сена, ц \* Коэффициент для сена + Зеленая масса, ц \* Коэффициент для зеленой массы + Масса соломы, ц \* Коэффициент для соломы =  $1\,500 * 1 + 8\,000 * 0,25 + 3\,000 * 0,1 = 1\,500 + 2\,000 + 300 = 3\,800$  ц.

2. Доля определенного вида сопряженной продукции (в условной массе) в общей массе условной продукции:

Сено =  $1\,500 / 3\,800 = 0,39$ .

Зеленая масса =  $2\,000 / 3\,800 = 0,53$ .

Солома =  $300 / 3\,800 = 0,08$ .

Проверка — сумма долей должна равняться единице.  $0,39 + 0,53 + 0,08 = 1$ .

3. Фактическая себестоимость определенного вида сопряженной продукции (всего):

Сено = Фактические затраты на выращивание и уборку однолетних трав \* Доля сена (в условной массе) в общей массе условной продукции =  $636\,000 * 0,39 = 248\,040$  руб.

Зеленая масса =  $636\,000 * 0,53 = 337\,080$  руб.

Солома =  $636\,000 * 0,08 = 50\,880$  руб.

Проверка — сумма фактической себестоимости всех видов сопряженной продукции должна равняться фактическим затратам на выращивание и уборку трав:  $248\,040 + 337\,080 + 50\,880 = 636\,000$  руб.

**Примечание.** Если сумма отклоняется в большую или меньшую сторону, то округление происходит по виду продукции, имеющему самый большой удельный вес.

4. Фактическая себестоимость единицы продукции:

1 ц сена = Фактическая себестоимость сопряженного вида продукции (всего)

/ Реальная масса сопряженного вида продукции =  $248\,040/1500 = 165,36$  руб.;

1 ц зеленой массы =  $337\,080/8\,000 = 42,14$  руб.;

1 ц соломы =  $50\,880/3\,000 = 16,96$  руб.

### ***Второй вариант исчисления себестоимости продукции однолетних и многолетних трав (упрощенный)***

1. Каждый вид продукции переводится в условное сено и определяется общая масса условного сена.

2. Исчисляется фактическая себестоимость 1 ц условного сена. Для этого общие затраты делятся на физическую массу условного сена.

3. Исчисляется фактическая себестоимость 1 ц каждого вида продукции путем умножения фактической себестоимости 1 ц условного сена на соответствующий коэффициент.

*Решение на исходных данных примера 7.5.*

1. Масса условного сена = Масса сена, ц \* Коэффициент для сена + Зеленая масса, ц \* Коэффициент для зеленой массы + Масса соломы, ц \* Коэффициент для соломы =  $1\,500 * 1 + 8\,000 * 0,25 + 3\,000 * 0,1 = 3\,800$  ц.

2. Фактическая себестоимость 1 ц условного сена = Фактические затраты на выращивание и уборку однолетних трав / Масса условного сена =  $636\,000/3\,800 = 167,37$  руб.

3. Фактическая себестоимость единицы продукции:

1 ц сена = Фактическая себестоимость 1 ц условного сена \* Коэффициент для сена =  $167,37 * 1 = 167,37$  руб.;

1 ц зеленой массы = Фактическая себестоимость 1 ц зеленой массы \* Коэффициент для зеленой массы =  $167,37 * 0,25 = 41,84$  руб.;

1 ц соломы = Фактическая себестоимость 1 ц соломы \* Коэффициент для соломы =  $167,37 * 0,1 = 16,74$  руб.

Однолетние и многолетние травы также используются для заготовления силоса и сенажа. Объектами исчисления себестоимости являются конечные продукты.

Фактические затраты на производство силоса и сенажа включают в себя:

- стоимость зеленой массы, заложенной на силос или сенаж;
- стоимость других компонентов, используемых для силосования (корнеплодов, капустного листа и др.);
- стоимость консервантов (при силосовании);
- затраты на загрузку и трамбовку силосной, сенажной массы;
- стоимость пленки для укрытия траншей пленкой, соломой и т. д.);
- другие затраты.

Фактическая себестоимость 1 ц силоса (сенажа) определяется делением затрат по силосованию (сенажированию) на массу конечного продукта.



### **Контрольные вопросы**

1. Назовите объект учета затрат и объект калькулирования при выращивании зерновых культур.
2. Какова основная, сопряженная и побочная продукция при выращивании зерновых культур?
3. Приведите последовательность бухгалтерских расчетов при исчислении себестоимости продукции зерновых культур.
4. Назовите объект учета затрат и объект калькулирования при выращивании овощей открытого грунта.
5. Какова основная, сопряженная и побочная продукция при выращивании овощей открытого грунта?
6. Приведите последовательность бухгалтерских расчетов при исчислении себестоимости овощей открытого грунта.
7. Назовите объект учета затрат и объект калькулирования при выращивании однолетних и многолетних трав.
8. Какова основная, сопряженная и побочная продукция при выращивании однолетних и многолетних трав?
9. Приведите последовательность бухгалтерских расчетов при исчислении себестоимости продукции однолетних и многолетних трав.

## ГЛАВА 8. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО В ОТРАСЛИ ЖИВОТНОВОДСТВА

### 8.1. Особенности отрасли животноводства

К отраслевым инструкциям, разъясняющим особенности учета затрат на производство в отрасли животноводства, относятся:

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса, утв. Приказом Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654;

- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утв. приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792;

- Методические рекомендации по учету затрат в животноводстве (вместе с «Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях»), утв. приказом Минсельхоза РФ от 02.02.2004 № 73;

- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и исчислению себестоимости продукции овцеводства, утв. Минсельхозом РФ 22.10.2008;

- Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве, утв. Минсельхозом РФ (без даты).

Как и в отрасли растениеводства, **в животноводстве используется по-процессный метод учета затрат на производство**. В небольших организациях может применяться котловой или обезличенный метод учета затрат.

Особенности отрасли животноводства, влияющие на организацию учета производственных затрат, следующие:

- 1) животноводство по сравнению с растениеводством характеризуется более ритмичным характером производства, т. е. в большинстве отраслей выход продукции происходит равномерно в течение календарного года. Вместе с тем в отдельных отраслях животноводства сохраняется сезонность производства. Например, в шерстном овцеводстве в зависимости от породы овец получение шерсти происходит один или два раза в год. В пчеловодстве сбор продукции приходится на конец весны и лето;

- 2) производственный процесс не содержит такого разнообразия работ, как в отрасли растениеводства. Упрощенно производственный процесс состоит из последовательных технологических этапов, включающих:

- кормление скота;
- уход за скотом;
- получение продукции;

- 3) производственный процесс сосредоточен на фермах по выращиванию скота, птицы или животных, т. е. нет такой территориальной рассредоточенности, как в растениеводстве;

4) по причине биологических особенностей от определенной группы скота одновременно получают несколько видов продукции, имеющих разную потребительскую стоимость.

## 8.2. Объекты учета затрат в отрасли животноводства

В животноводстве производственные затраты могут группироваться по различным признакам [9]:

- по отраслям в соответствии с видом скота — мясное и молочное скотоводство, свиноводство, птицеводство и др.;
- по группам скота внутри отрасли. Например, при выращивании животных на мясо выделяют группу «основное стадо» и «животные на выращивании и откорме»;
- по фермам, если скот содержится на нескольких фермах;
- по производственным подразделениям (бригадам), осуществляющим кормление и уход за скотом;
- по статьям затрат;
- другим признакам.

Выбор объектов учета затрат определяется специализацией и размерами организации, зависит от технологии содержания животных и организации производства. Например, в крупных сельскохозяйственных организациях с промышленной технологией производства затраты могут учитываться по более детализированным технологическим группам животных.

**Объектами учета затрат в животноводстве являются отдельные виды и группы скота в пределах отраслей (табл. 8.1).**

Таблица 8.1 — Объекты учета затрат и объекты исчисления себестоимости продукции в животноводстве (частично) [9]

Объекты учета затрат	Объекты исчисления себестоимости	Единицы исчисления себестоимости
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<b>Молочный крупный рогатый скот (КРС)</b>		
1. Основное стадо молочного скота	Молоко	1 ц
	Приплод	1 голова
2. Животные на выращивании и откорме	Прирост живой массы	1 ц
	Живая масса	1 ц
<b>Мясной крупный рогатый скот (КРС)</b>		
1. Основное стадо мясного скота	Приплод	1 голова
	Прирост живой массы	1 ц
	Молоко	1 ц
2. Животные на выращивании и откорме	Прирост живой массы	1 ц
	Живая масса	1 ц

1	2	3
Свиноводство		
1. Основное стадо свиней	Поросята-отъемыши	1 ц
	Прирост живой массы	1 голова
2. Свиньи на выращивании и откорме	Прирост живой массы	1 ц
	Живая масса	1 ц
Птицеводство		
1. Взрослое стадо	Яйца	1 тыс. шт.
2. Молодняк на выращивании	Прирост живой массы	1 ц
3. Инкубация яиц	Птенцы суточные	1 тыс. голов
Кролиководство и пушное звероводство		
Основное стадо всех возрастов	Деловой молодняк	1 голова
	Прирост живой массы	1 ц

### 8.3. Статьи затрат в отрасли животноводства

Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утв. приказом Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792, установлена типовая номенклатура статей затрат для формирования производственной себестоимости продукции животноводства [9] (табл. 8.2).

Таблица 8.2 — Статьи калькуляции затрат на производство в животноводстве

Статья затрат	В дебет субсчета 20-2 «Животноводство» с кредита счетов	Элемент затрат
1	2	3
1 Материальные ресурсы, используемые в производстве		
В том числе:		
1.1 Средства защиты животных	10-2 «Удобрения, средства защиты растений и животных»	
1.2 Корма		
а) приобретенные со стороны и собственного производства прошлых лет	10-7 «Корма»	Материальные затраты
б) собственного производства текущего года	10-7 «Корма»	Материальные затраты
1.3 Нефтепродукты	10-4 «Топливо»	Материальные затраты
1.4 Топливо и энергия на технологические цели	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Материальные затраты
1.5 Работа и услуги сторонних организаций	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Материальные затраты
2 Оплата труда (основная; дополнительная; натуральная; другие выплаты)	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Расходы на оплату труда

1	2	3
3 Отчисления на социальные нужды	69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»	Расходы на страховые взносы
4 Содержание основных средств:		
а) амортизация	02 «Амортизация основных средств»	Расходы на амортизацию
б) ремонт и техническое обслуживание	10-6 «Запасные части», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	Материальные затраты
	23-1 «Ремонтные мастерские»	Комплексная статья
5 Работы и услуги вспомогательных производств	23-3 «Машинно-тракторный парк», 23-4 «Автомобильный транспорт», 23-5 «Энергетические производства», 23-6 «Водоснабжение», 23-7 «Гужевого транспорт»	Комплексная статья
6 Налоги, сборы и другие платежи	68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Земельный налог», «Транспортный налог», «Платежи за загрязнение окружающей среды»; 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»	Прочие расходы
7 Прочие затраты		
8 Потери от падежа животных	94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	Материальные затраты
9 Общепроизводственные расходы	25 «Общепроизводственные расходы»	Комплексная статья
<i>Итого сокращенная производственная себестоимость</i>		
10 Общехозяйственные расходы	26 «Общехозяйственные расходы»	Комплексная статья
<i>Итого полная производственная себестоимость</i>		

Могут быть выделены дополнительные статьи затрат, отражающие информационные потребности или специализацию организации. Например:

- статья «Стоимость яиц, заложенных на инкубацию» при инкубации яиц в птицеводстве;
- статья «Стоимость мальков, запущенных в водоемы» в рыбоводстве;
- статья «Стоимость грены» в шелководстве;
- т. д.

Специфической для отрасли животноводства является статья «Потери от падежа животных». На данную статью относят стоимость погибшего молодня-

ка и взрослого скота, находящегося на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел, при следующих условиях:

- не установлены (отсутствуют) лица, виновные в падеже животных;
- мясо погибшего животного нельзя использовать для переработки или продать и таким образом возместить стоимость животного и затраты на его выращивание до падежа.

На данную статью не относят потери, подлежащие взысканию с виновных лиц, а также потери вследствие стихийных бедствий.

#### **8.4. Объекты исчисления себестоимости при выращивании молодняка и откорме взрослого скота**

Как и в отрасли растениеводства, продукция отрасли животноводства подразделяется на основную, сопряженную и побочную.

В большинстве отраслей животноводства от скота одновременно получают несколько видов продукции, которая является сопряженной. Например, в молочном скотоводстве — молоко и приплод, в овцеводстве — шерсть, приплод и прирост живой массы, в птицеводстве — яйца и прирост живой массы и др.

Побочной продукцией животноводства являются навоз, птичий помет, шерсть-линька и др.

***В сельскохозяйственных организациях, специализирующихся на выращивании молодняка и откорме взрослого скота, объектами исчисления себестоимости являются прирост живой массы и общая живая масса скота.***

Прирост живой массы определяется по формуле:

$$\text{Прирост живой массы, ц} = M_k + M_v - M_{\text{п}} - M_n, \quad (8.1)$$

где  $M_k$  — масса поголовья животных на конец года;  $M_v$  — масса выбывшего поголовья за год, включая павших животных по их массе на последнее взвешивание до падежа;  $M_{\text{п}}$  — масса поступившего поголовья и приплода;  $M_n$  — масса поголовья на начало года.

Фактическая себестоимость 1 ц прироста живой массы определяется по формуле:

$$\text{Фактическая себестоимость 1 ц прироста живой массы} = \frac{\text{Фактические затраты на выращивание основной (сопряженной) продукции}}{\text{Прирост живой массы}} \quad (8.2)$$

Стадо животных на выращивании и откорме формируется из разных источников поступления — за счет собственного приплода, приобретения животных на стороне для последующего доращивания, выбраковки взрослого скота из основного стада.

Чтобы каждый вид животных был учтен по одинаковой стоимости независимо от источников поступления и времени пребывания в организации, определяется средняя себестоимости одного центнера живой массы. Данный показатель также необходим для расчета фактической себестоимости выбывшего поголовья — реализованного, переведенного в другие возрастные группы, павшего или забитого в хозяйстве скота.

Фактическая себестоимость 1 ц общей живой массы рассчитывается по формуле:

$$\text{Фактическая себестоимость 1 ц общей живой массы} = \frac{З + C_n + C_{п} + C_{пр}}{M_k + M_v} \quad (8.3)$$

где  $З$  — затраты, отнесенные на прирост живой массы данной группы животных;  $C_n$  — стоимость животных на начало года;  $C_{п}$  — стоимость поступивших животных;  $C_{пр}$  — стоимость приплода, полученного в текущем году;  $M_k$  — масса животных на конец года;  $M_v$  — масса выбывших за год животных (без прироста живой массы по павшему скоту).

## **8.5. Последовательность бухгалтерских расчетов при составлении отчетной калькуляции в животноводстве**

В животноводстве значительная часть продукции поступает в межотраслевой оборот, а также используется на внутренние нужды отрасли. Например, в животноводстве потребляются корма, выращенные или произведенные в растениеводстве (межотраслевой оборот). В молочном КРС молоко от коров основного стада молочного скота направляется на выпойку молодняка (внутриотраслевой оборот), а также на переработку (межотраслевой оборот). Приплод животных выращивают до определенного возраста, затем часть животных переводят в основное продуктивное стадо, часть оставляют на откорме и выращивании (внутриотраслевой оборот), продают на сторону гражданам и юридическим лицам. Животные на выращивании и откорме после достижения определенного возраста или массы передаются на забой.

Фактическая себестоимость продукции животноводства исчисляется после себестоимости продукции силосных культур. Себестоимость переработанной продукции животноводства рассчитывают после определения себестоимости продукции, полученной непосредственно от животных. Например, фактическую себестоимость сметаны, творога или масла можно определить после фактической себестоимости молока; фактическую себестоимость колбасы или мяса глубокой переработки — после фактической себестоимости прироста живой массы и общей живой массы животных.

В сельскохозяйственных организациях, занимающихся выращиванием продукции растениеводства и животноводства, затраты на производство учитываются нарастающим итогом с января по декабрь месяц, т. е. в течение календарного года. После окончания года выполняются бухгалтерские расчеты и определяется фак-

*тическая себестоимость продукции растениеводства, затем продукции животноводства, а затем продукции перерабатывающих производства. Таким образом учитываются внутрихозяйственное и межхозяйственное движение и потребление продукции разных отраслей сельского хозяйства.*

Последовательность бухгалтерских расчетов при калькулировании себестоимости продукции животноводства такова:

1. Инвентаризация незавершенного производства (при его наличии). НЗП может иметь место в следующих отраслях животноводства:

- в птицеводстве — затраты по инкубации яиц, заложенных в декабре и переходящих по циклу выхода цыплят на следующий год;

- в пчеловодстве — стоимость меда, оставленного в ульях на зиму в качестве корма;

- в рыбоводстве — переходящие на следующий год затраты по выращиванию сеголеток;

- другое.

2. Исчисление фактической себестоимости работ и услуг вспомогательных производств. Списание отклонений фактической себестоимости работ и услуг вспомогательных производств от их плановой себестоимости. Другими словами, происходит закрытие субсчетов синтетического счета 23 «Вспомогательные производства»;

3. Распределение затрат на работу подразделений, занимающихся производством собственных кормов (кормоцехов). Данные затраты могут предварительно учитываться на субсчете 20-3 «Промышленные производства». Затраты на работу кормокухонь распределяются между отдельными группами скота. Базой распределения служит физическому объем изготовленных и отпущенных кормов для определенной группы животных (закрытие аналитических счетов затрат по производству кормов субсчета 20-3 «Промышленные производства»);

4. Распределение расходов будущих периодов (закрытие счета 97 «Расходы будущих периодов»);

5. Распределение общепроизводственных расходов (закрытие счета 25 «Общепроизводственные расходы»);

6. Распределение общехозяйственных расходов (закрытие счета 26 «Общехозяйственные расходы»).

*После выполнения перечисленных бухгалтерских расчетов определяется сумма фактических производственных затрат на выращивание животных за отчетный период.*

7. Расчет фактической себестоимости отдельных видов продукции, получаемых от животных.

8. Расчет и списание калькуляционных разниц (закрытие аналитических счетов «Группы скота» (по видам) субсчета 20-2 «Животноводство»).



## 8.6. Расчет и списание калькуляционных разниц в животноводстве

На аналитических счетах субсчета 20-2 «Животноводство» оборот по дебету представляет собой фактические производственные затраты по выращиванию определенной группы скота за год, оборот по кредиту — принятая к учету продукция животноводства в плановой оценке.

*Сравнение оборотов по дебету и кредиту каждого аналитического счета на содержание определенного вида (группы) позволяет рассчитать отклонение фактической себестоимости от плановой себестоимости произведенной продукции. В сельском хозяйстве эти отклонения принято называть **калькуляционными разницами**.*

Калькуляционные разницы рассчитываются на валовый выход продукции (8.4) и на единицу продукции:

$$\text{Калькуляционные разницы по виду продукции (всего)} = \text{Фактическая себестоимость валового выхода продукции} - \text{Плановая себестоимость валового выхода продукции.} \quad (8.4)$$

*Положительные калькуляционные разницы или перерасход в затратах возникают, если фактические затраты на производство превышают запланированные. Отрицательные калькуляционные разницы или экономия в затратах имеют место, если фактические затраты на производство меньше запланированных.*

Калькуляционные разницы подлежат списанию на бухгалтерские счета, на которых учитывается или на которые была списана при выбытии сельскохозяйственная продукция. Сумма калькуляционных разниц, подлежащих списанию, рассчитывается по формулам:

$$\text{Калькуляционные разницы, подлежащие списанию на счет учета сельскохозяйственной продукции (по видам продукции)} = \text{Физический объем продукции животноводства, находящейся в организации на конец года} * \text{Калькуляционные разницы на единицу продукции} \quad (8.5)$$

$$\text{Калькуляционные разницы, подлежащие списанию на счет выбытия (списания) сельскохозяйственной продукции (по видам продукции)} = \text{Физический объем выбывшей (списанной) продукции животноводства в течение года} * \text{Калькуляционные разницы на единицу продукции} \quad (8.6)$$

Списание калькуляционных разниц означает закрытие аналитических счетов «Группы скота» (по видам) субсчета 20-2 «Животноводство». После их списания на субсчете 20-2 «Животноводство» остаются затраты незавершенного производства (в птицеводстве затраты по инкубации яиц, находящихся в инкубаторе на 31 декабря; в пчеловодстве — стоимость меда, оставленного в ульях на зиму в качестве корма и т. д.).

Методика списания калькуляционных разниц по группе «Животные на выращивании и откорме» включает два этапа:

1) рассчитываются калькуляционные разницы по себестоимости прироста живой массы. Калькуляционные разницы полностью списываются на счет 11 «Животные на выращивании и откорме»;

2) рассчитываются калькуляционные разницы по себестоимости общей живой массы. Калькуляционные разницы списываются частично со счета 11 «Животные на выращивании и откорме» только по выбывшему поголовью.

Бухгалтерские записи по списанию калькуляционных разниц приведены в табл. 8.3. При отрицательных разницах бухгалтерские проводки выполняются со знаком «минус», при положительных — обычные бухгалтерские записи (со знаком «плюс»).

Таблица 8.3 — Учет списания калькуляционных разниц по продукции животноводства

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет счета	Кредит счета
<i>По приплоду, полученному от основного стада животных</i>		
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к приплоду, полученному от основного стада	11 «Животные на выращивании и откорме»	20-2 — «Основное стадо скота»
<i>По животным на выращивании и откорме</i>		
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к приросту живой массы животных на выращивании и откорме	11 «Животные на выращивании и откорме»	20-2 — «Животные на выращивании и откорме»
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к переданным в цех убоя животным на выращивании и откорме (убой в своей организации)	20-3 «Промышленные производства»	11 «Животные на выращивании и откорме»
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к проданным животным на выращивании и откорме	90-2 «Себестоимость продаж»	11 «Животные на выращивании и откорме»
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к животным на выращивании и откорме, переведенным в основное стадо	08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»	11 «Животные на выращивании и откорме»
<i>Остальные виды продукции, полученной от животных</i>		
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к остатку готовой продукции на складе	43-2 «Готовая продукция животноводства»	20-2 по аналитическим счетам
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к продукции, потребленной в отрасли животноводства (молоко на выпойку телят, яйца на инкубацию и т. п.)	20-2 по аналитическим счетам	20-2 по аналитическим счетам
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к отпущенной в переработку продукции	20-3 «Промышленные производства»	20-2 по аналитическим счетам
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к проданной продукции	90-2 «Себестоимость продаж»	20-2 по аналитическим счетам

Расчет и списание калькуляционных разниц рассмотрены на примере продукции молочного КРС и животных на выращивании и откорме в разделе 9.1 (примеры 9.2 и 9.4).

### **Контрольные вопросы**

1. Какими отраслевыми нормативными документами регулируется учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в животноводстве?
2. Охарактеризуйте метод учета затрат в отрасли животноводства.
3. Назовите объекты учета затрат в животноводстве.
4. Приведите примеры объектов учета затрат в молочном КРС.
5. Приведите примеры объектов учета затрат для мясном КРС.
6. Перечислите статьи затрат на производство в животноводстве.
7. Какие затраты формируют НЗП в отрасли животноводства?
8. В какой последовательности закрывают счета учета затрат на производство в животноводстве?
9. Какие синтетические и аналитические счета учета затрат на производство могут иметь сальдо на 31 декабря?
10. Почему фактическая себестоимость продукции животноводства исчисляется только после окончания календарного года? Возможно ли ежемесячное исчисление фактической себестоимости?
11. Что понимают под калькуляционными разницами? На каком бухгалтерском счете они формируются?
12. Как рассчитываются калькуляционные разницы на валовый выход определенного вида продукции?
13. Какие калькуляционные разницы называют положительными? Отрицательными?
14. Приведите примеры бухгалтерских записей по списанию калькуляционных разниц в животноводстве.

## ГЛАВА 9. ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА

### 9.1. Исчисление себестоимости продукции молочного КРС

В молочном скотоводстве *объектами учета затрат* являются [9]:

1) основное стадо молочного скота. Относятся затраты по содержанию коров и быков-производителей. От животных основного молочного стада получают *сопряженную продукцию* — молоко и приплод;

2) животные на выращивании и откорме. Относятся затраты по содержанию телок и бычков всех возрастов, коров и быков-производителей, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм. *Основной вид продукции*, получаемый от животных на выращивании и откорме — прирост живой массы.

*Побочная продукция* — навоз, шерсть-линька и волос-сырец.

*Объекты калькуляции:*

1) для основного стада молочного скота — молоко и приплод;

2) для животных на выращивании и откорме — прирост живой массы и общая живая масса.

*Калькуляционная единица:* для молока — 1 ц, для приплода — 1 голова, для прироста живой массы и общей живой массы — 1 ц.

*Метод калькуляции:*

— для основного стада молочного скота применяется комбинированный — метод исключения затрат на побочную продукцию и метод коэффициентов;

— для животных на выращивании и откорме — метод исключения затрат на побочную продукцию.

Себестоимость продукции молочного КРС исчисляется в два этапа.

**1-й этап.** Определяется фактическая себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода, т. е. фактическую себестоимость продукции основного стада молочного скота.

**2-й этап.** Определяется фактическая себестоимость 1 ц прироста и 1 ц общей живой массы животных на выращивании и откорме.

#### *Расчет себестоимости продукции основного стада молочного скота (молочный КРС)*

1. Из общей суммы затрат по аналитическому счету «Основное стадо молочного скота» вычитают стоимость побочной продукции — навоза. Способ оценки навоза определяется организацией самостоятельно — по плановой себестоимости или фактической стоимости уборки навоза в конкретных условиях. Стоимость навоза складывается из амортизации технических средств по удалению навоза из навозохранилища, затрат по его выемке из навозонакопителей, затрат на хранение и стоимости подстилки (соломы).

2. Оставшиеся затраты распределяют между двумя видами сопряженной продукции — молоком и приплодом. В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирова-

нию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, 90 % общих затрат (за вычетом побочной продукции) относится на молоко, 10 % — на приплод.

3. Себестоимость 1 ц молока исчисляют делением суммы затрат, приходящейся на его производство, на физический объем полученного молока. Себестоимость приплода определяется делением затрат, отнесенных на него, на полученное количество голов приплода.

**Пример 9.1.** От основного стада молочного скота получено за год молока 3 600 ц, приплода 75 голов, навоза 85 т. Плановая себестоимость 1 т навоза составила 250 руб. Затраты по выращиванию за год составили 5 785 000 руб.

*Задание:* рассчитать фактическую себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода.

*Решение.*

1. Фактические затраты на выращивание сопряженной продукции = Фактические затраты на выращивание животных – Стоимость побочной продукции (навоза) =  $5\,785\,000 - 85 \cdot 250 = 5\,763\,750$  руб.

2. Фактическая себестоимость вида продукции (всего):

Молоко = Фактические затраты на выращивание сопряженной продукции \*  $90/100 = 5\,763\,750 \cdot 0,9 = 5\,187\,375$  руб.

Приплод = Фактические затраты на выращивание сопряженной продукции \*  $10/100 = 5\,763\,750 \cdot 0,1 = 576\,375$  руб.

3. Фактическая себестоимость единицы продукции:

1 ц молока = Фактическая себестоимость продукции (всего) / Физический объем продукции =  $5\,187\,375 / 3\,600 = 1\,440,94$  руб.

4. Фактическая себестоимость 1 головы приплода =  $576\,375 / 75 = 7\,685$  руб.

### ***Расчет и списание калькуляционных разниц по продукции основного стада молочного скота (молочный КРС)***

Использованы исходные данные и решение примера 9.1.

**Пример 9.2.** От основного стада молочного скота получено за год молока 3 600 ц, приплода 75 голов, навоза 85 т. Плановая себестоимость 1 т навоза составила 250 руб. Затраты по выращиванию за год составили 5 785 000 руб.

Плановая себестоимость 1 ц молока 1360 руб., 1 головы приплода 7 300 руб.

Данные о движении молока: израсходовано на выпойку телят 200 ц, отпущено в цех переработки 3 400 ц. Данные о движении телят: все телята на конец года находятся в организации на выращивании и откорме.

*Задание:* рассчитать и списать калькуляционные разницы по молоку и приплоду телят.

*Решение.*

1. Калькуляционные разницы по видам продукции (всего):

Молоко = Фактическая себестоимость определенного вида продукции – Плановая себестоимость определенного вида продукции =  $5\,187\,375 - (1\,360 * 3\,600) = 291\,375$  руб.

Приплод =  $576\,375 - (7\,300 * 75) = 28\,875$  руб.

2. Калькуляционные разницы на единицу продукции:

1 ц молока = Калькуляционные разницы по виду продукции (всего) / Физический объем продукции =  $291\,375 / 3\,600 = 80,94$  руб.

1 голова =  $28\,875 / 75 = 385$  руб.

После расчета калькуляционных разниц происходит их списание на счета учета или счета выбытия сельскохозяйственной продукции (табл. 9.1).

Таблица 9.1 — Учет списания калькуляционных разниц по продукции основного стада молочного скота

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет счета	Кредит счета
Списаны калькуляционные разницы по молоку, израсходованному на выпойку телят $80,94 * 200 = 16\,188$	16 188	20-2- «Животные на выращивании и откорме»	20-2- «Основное стадо молочного скота»
Списаны калькуляционные разницы по молоку, отпущенному в цех переработки $80,94 * 3\,400 = 275\,196$	275 196	20-3 «Промышленные производства»	20-2- «Основное стадо молочного скота»
Списаны калькуляционные разницы по приплоду, телята на конец года находятся на откорме $75 * 385 = 28\,875$	28 875	11 «Животные на выращивании и откорме»	20-2- «Основное стадо молочного скота»

### ***Расчет себестоимости продукции животных на выращивании и откорме (молочный КРС)***

1. Из общей суммы затрат на выращивание животных вычитается стоимость побочной продукции (навоза).

2. Определяется фактическая себестоимость 1 ц прироста живой массы путем деления затрат на выращивание (за вычетом стоимости навоза) на полученный прирост живой массы.

3. Определяется фактическая себестоимость 1 ц общей живой массы.

#### **Пример 9.3.** Данные о массе и стоимости животных:

- масса на начало года 350 ц, стоимость 3 125 000 руб.;
- поступило животных 45 ц, стоимость 540 000 руб.;
- продано животных 415 ц;
- переведено в основное стадо 5 ц;
- масса на конец года 330 ц.

Получено навоза 80 т. Плановая себестоимость 1 т навоза составила 250 руб. Фактические затраты по содержанию животных на выращивании и откорме за год 4 687 020 руб.

**Задание:** рассчитать фактическую себестоимость 1 ц прироста живой массы и 1 ц общей живой массы.

**Решение.**

1. Фактические затраты на выращивание основной продукции = Фактические затраты на выращивание животных – Стоимость побочной продукции (навоза) =  $4\,687\,020 - 80 \times 250 = 4\,667\,020$  руб.

2. Прирост живой массы =  $M_k + M_b - M_{п} - M_{н} = 330 + 5 + 415 - 45 - 350 = 355$  ц.

3. Фактическая себестоимость единицы продукции:

1 ц прироста живой массы = Фактические затраты на выращивание основной продукции / Прирост живой массы =  $4\,667\,020 / 355 = 13\,146,54$  руб.

1 ц общей живой массы =  $(3 + C_n + C_{п} + C_{пр}) / (M_k + M_b) = (4\,667\,020 + 3\,125\,000 + 540\,000) / (330 + 415 + 5) = 8\,332\,020 / 750 = 11\,109,36$  руб.

### ***Расчет и списание калькуляционных разниц по продукции животных на выращивании и откорме (молочный КРС)***

Использованы исходные данные и решение примера 9.3.

**Пример 9.4.** Данные о массе и стоимости животных:

- масса на начало года 350 ц, стоимость 3 125 000 руб.;
- поступило животных 45 ц, стоимость 540 000 руб.;
- продано животных 415 ц;
- переведено в основное стадо 5 ц;
- масса на конец года 330 ц.

Получено навоза 80 т. Плановая себестоимость 1 т навоза составила 250 руб. Фактические затраты по содержанию животных на выращивании и откорме за год 4 687 020 руб.

Плановая себестоимость 1 ц прироста живой массы 12 500 руб., плановая себестоимость 1 ц общей живой массы 11 300 руб.

**Задание:** рассчитать и списать калькуляционные разницы по приросту живой массы и общей живой массе животных.

**Решение.**

1. Прирост живой массы =  $M_k + M_b - M_{п} - M_{н} = 330 + 5 + 415 - 45 - 350 = 355$  ц.

2. Калькуляционные разницы по приросту живой массы (всего) = Фактические затраты на выращивание основной продукции – Плановая себестоимость прироста =  $4\,667\,020 - 12\,500 \times 355 = 229\,520$  руб.

Калькуляционные разницы по приросту живой массы полностью относятся на счет 11 «Животные на выращивании и откорме» (табл. 9.2).

3. Калькуляционные разницы на 1 ц общей живой массы = Фактическая себестоимость 1 ц общей живой массы – Плановая себестоимость 1 ц общей живой массы =  $11\,109,36 - 11\,300 = -190,64$  руб.

Калькуляционные разницы по общей живой массе подлежат списанию только по выбывшим и переведенным в основное стадо животным (табл. 9.3).

После этого скот, учитываемый на конец года на счете 11 «Животные на выращивании и откорме», оценивается по фактической себестоимости.

Таблица 9.2 — Учет списания калькуляционных разниц по приросту живой массы животных на выращивании и откорме

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет счета	Кредит счета
Списаны калькуляционные разницы по приросту живой массы	229 520	11 «Животные на выращивании и откорме»	20-2- «Основное стадо молочного скота»

Таблица 9.3 — Учет списания калькуляционных разниц по общей живой массе животных на выращивании и откорме

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Дебет счета	Кредит счета
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к проданным животным на выращивании и откорме $-190,64 * 415 = -79\ 115,6$	— 79 115,6	90-2 «Себестоимость продаж»	11 «Животные на выращивании и откорме»
Списаны калькуляционные разницы, относящиеся к животным на выращивании и откорме, переведенным в основное стадо $-190,64 * 5 = -953,2$	—953,2	08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»	11 «Животные на выращивании и откорме»

## 9.2. Исчисление себестоимости продукции мясного КРС

В мясном скотоводстве *объектами учета затрат* являются [9]:

1) основное стадо мясного скота. Относят затраты по содержанию коров, быков-производителей и телят до 8-ми месяцев. От животных основного мясного стада получают *сопряженную продукцию* — приплод и прирост живой массы телят до 8-ми месяцев;

2) животные на выращивании и откорме. Учитывают затраты по содержанию телок и бычков всех возрастов старше 8-ми месяцев, коров и быков-производителей, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм. Получаемая основная *продукция* — прирост живой массы.

*Побочная продукция* — навоз, шерсть-линька и волос-сырец.

*Объекты калькуляции:*

- 1) для основного стада мясного скота — приплод и прирост живой массы;
- 2) для животных на выращивании и откорме — прирост живой массы и общая живая масса.

*Калькуляционная единица* — 1 ц.

*Метод калькуляции* — исключение затрат на побочную продукцию.

Себестоимость продукции мясного КРС исчисляется в два этапа:



**1-й этап.** Определяется фактическая себестоимость 1 ц прироста и общей живой массы телят в возрасте до 8-ми месяцев.

**2-й этап.** Рассчитывается фактическая себестоимость 1 ц прироста и 1 ц живой общей массы молодняка старше 8-ми месяцев и взрослого скота на откорме.

### ***Расчет себестоимости продукции основного стада мясного скота (мясной КРС)***

В мясном скотоводстве одна голова приплода оценивается исходя из массы теленка при рождении и плановой себестоимости 1 ц живой массы телят в возрасте до 8-ми месяцев:

$$\begin{array}{l} \text{Плановая стои-} \\ \text{мость одной} \\ \text{головы припло-} \\ \text{да в мясном КРС} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Масса} \\ \text{теленка} \\ \text{при рожде-} \\ \text{нии, ц} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Плановая себестои-} \\ \text{мость 1 ц общей живой} \\ \text{массы телят в возрасте} \\ \text{до 8-ми месяцев} \end{array} \quad (9.1)$$

Себестоимость 1 ц прироста телят в возрасте до 8 месяцев исчисляется делением затрат по содержанию основного стада (с телятами до 8 месяцев) за вычетом стоимости молока (по цене продажи) на количество центнеров полученного прироста живой массы телят, включая живую массу приплода:

$$\begin{array}{l} \text{Фактическая себе-} \\ \text{стоимость 1 ц приро-} \\ \text{ста живой массы те-} \\ \text{лят до 8-ми месяцев} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{(Затраты по содержанию основного} \\ \text{стада мясного скота – Стоимость} \\ \text{побочной продукции)} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{(Прирост живой массы телят до 8-ми} \\ \text{месяцев + Живая масса приплода)} \end{array}} \quad (9.2)$$

Стоимость телят, переведенных в старшую группу, проданных на сторону и оставшихся в основном стаде мясного скота, определяют исходя их расчета фактической себестоимости 1 ц общей живой массы телят до 8-ми месяцев:

$$\begin{array}{l} \text{Фактическая себестоимость} \\ \text{1 ц общей живой массы те-} \\ \text{лят до 8-ми месяцев} \end{array} = \frac{3 + C_n + C_{\text{пр}} + C_{\text{п}}}{M_k + M_v} \quad (9.3)$$

где 3 — затраты по содержанию основного стада мясного скота (за вычетом стоимости побочной продукции);  $C_n$  — стоимость телят до 8-ми месяцев на начало года;  $C_{\text{пр}}$  — стоимость приплода, полученного в текущем году;  $C_{\text{п}}$  — стоимость телят, поступивших со стороны;  $M_k$  — масса телят до 8-ми месяцев на конец года;  $M_v$  — масса выбывших за год телят до 8-ми месяцев.

**Пример 9.5.** Данные о массе и стоимости телят до 8-ми месяцев:

- масса на начало года 180 ц, стоимость 1 379 600 руб.;
- масса приплода животных 90 ц, стоимость 720 000 руб.;
- переведено в старшую возрастную группу 340 ц;
- масса на конец года 204 ц.

Получено навоза 80 т, плановая себестоимость 1 т навоза 200 руб. Фактические затраты по содержанию основного стада мясного скота за год 4 286 540 руб.

*Задание:* рассчитать фактическую себестоимость 1 ц прироста живой массы и 1 ц общей живой массы телят до 8-ми месяцев.

*Решение.*

1. Фактические затраты на выращивание основной продукции = Фактические затраты на выращивание животных – Стоимость побочной продукции = 4 286 540 – 80 \* 200 = 2 370 540 руб.

2. Прирост живой массы =  $M_k + M_b - M_n - M_h = 204 + 340 - 90 - 180 = 274$  ц.

3. Фактическая себестоимость 1 ц прироста живой массы = Фактические затраты на выращивание за минусом побочной продукции / Прирост живой массы =  $2\,370\,540 / 274 = 8\,651,61$  руб.

4. Фактическая себестоимость 1 ц общей живой массы =  $(2\,370\,540 + 1\,379\,600 + 720\,000) / (340 + 204) = 4\,470\,140 / 544 = 8\,217,17$  руб.

### ***Расчет себестоимости продукции животных на выращивании и откорме (мясной КРС)***

По молодняку старше 8-ми месяцев и взрослому скоту на откорме исчисляют себестоимость 1 ц прироста и 1 ц живой массы аналогично порядку, установленному для молочного скотоводства, приведенному в разделе 9.1 («Расчет себестоимости продукции животных на выращивании и откорме (молочный КРС)»).

## **9.3. Исчисление себестоимости продукции свиноводства**

В неспециализированных хозяйствах объектом учета затрат выступает в целом отрасль свиноводства. Объектом исчисления себестоимости (калькулирования) является прирост живой массы всех групп свиней, находящихся на выращивании и откорме, и их живая масса. Единица калькулирования — 1 ц.

Фактическая себестоимость получаемой продукции рассчитывается следующим образом:

1. Определяются фактические затраты на выращивание основной продукции. Для этого из общей суммы затрат на выращивание животных вычитается стоимость побочной продукции в установленной оценке.

2. Определяется фактическая себестоимость 1 ц прироста живой массы (формула (8.2)).

3. Определяется фактическая себестоимость 1 ц общей живой массы (формула (8.3)).

В специализированных предприятиях по выращиванию свиней **объектами учета затрат** выступают [9]:

1) основное стадо свиней. Включаются затраты по содержанию свиноматок с поросятами до отъема и хряков-производителей;

2) свиньи на выращивании и откорме. Учитывают затраты по содержанию поросят после отъема и всех остальных свиней на доращивании и откорме.

**Побочная продукция** — навоз, щетина.

**Объекты калькуляции:**

1) для основного стада свиней — поросята-отъемыши и прирост живой массы поросят-отъемышей;

2) для свиней на выращивании и откорме — прирост живой массы и общая живая масса.

**Калькуляционная единица:** для поросят-отъемышей — 1 голова, для прироста живой массы и общей живой массы — 1 ц.

**Метод калькуляции** — исключение затрат на побочную продукцию.

В специализированных предприятиях по выращиванию свиней себестоимость продукции свиноводства исчисляется в два этапа:

**1-й этап.** Определяется фактическая себестоимость 1 ц прироста поросят-отъемышей и 1 ц общей живой массы поросят-отъемышей. Расчеты проводятся по методике, аналогичной расчету себестоимости продукции основного стада мясного скота.

**2-й этап.** Определяется фактическая себестоимость 1 ц прироста и 1 ц общей живой общей массы свиней на выращивании и откорме. Последовательность и формулы расчетов аналогичны расчету себестоимости продукции животных на выращивании и откорме в отрасли молочного КРС.

## 9.4. Исчисление себестоимости продукции птицеводства

### *Исчисление себестоимости продукции птицеводства на птицефабриках с выращиванием птицы на промышленной основе*

Расчет себестоимости продукции птицеводства зависит от специализации сельскохозяйственной организации. Например, на птицефабриках с выращиванием птицы на промышленной основе затраты основного производства группируются по следующим объектам (табл. 9.4):

- родительское стадо;
- цех инкубации;
- выращивание молодняка;
- промышленное стадо кур-несушек [9].

Таблица 9.4 — Объекты учета затрат и объекты калькулирования на птицефабриках с выращиванием птицы на промышленной основе

Объект учета затрат	Цель производства	Объект калькулирования	Единица калькулирования	Побочная продукция
1	2	3	4	5
Родительское стадо	Получение племенных яиц	Племенные яйца	1 тыс. шт.	Помет, пух, товарные яйца

1	2	3	4	5
Цех инкубации	Получение суточных цыплят	Суточные цыплята	1 тыс. голов	Миражные яйца, забитые суточные петушки на кормовые цели, задохлики
Выращивание молодняка	Получение прироста живой массы	Прирост живой массы и общая живая масса	1 ц	Помет, перо, яйца от молодняка
Промышленное стадо кур-несушек	Получение пищевых яиц	Пищевые яйца	1 тыс. шт.	Помет, перо, пух, битые яйца

**Метод калькуляции** — исключение затрат на побочную продукцию.

Себестоимость продукции птицеводства рассчитывают в следующей последовательности.

1. Определяется себестоимость 1 тыс. шт. племенных яиц, так как данная продукция используется в цехе инкубации.

Себестоимость 1 тыс. шт. яиц, произведенных родительским стадом, исчисляется по формуле:

$$\text{Фактическая себестоимость 1 тыс. племенных яиц} = \frac{\text{Затраты по содержанию родительского стада} - \text{Стоимость побочной продукции}}{\text{Количество племенных яиц, тыс. шт.}} \quad (9.4)$$

2. Рассчитывается себестоимость 1 тыс. голов суточного молодняка. Для исчисления себестоимости суточных птенцов необходимо определить сумму затрат на инкубацию, относящуюся к продукции отчетного года:

$$\text{Фактические затраты на инкубацию, относящиеся к продукции отчетного года} = \frac{\text{НЗП на начало года} + \text{Затраты на производство по цеху за календарный год} - \text{НЗП на конец года} - \text{Стоимость побочной продукции}}{\quad} \quad (9.5)$$

Незавершенное производство (НЗП) представляет собой стоимость яиц, заложенных на инкубацию после 10 декабря. Стоимость НЗП на конец года определяется по формуле:

$$\text{НЗП цеха инкубации на конец года} = \text{Фактическая себестоимость 1 яйца} * \text{Количество яиц в инкубаторе на конец года} + \text{Себестоимость 1 дня инкубации} * \text{Период инкубации в днях до 1 января} \quad (9.6)$$

Фактическую себестоимость 1 тыс. голов суточного молодняка получают делением затрат на инкубацию, относящуюся к продукции отчетного года, на физический объем полученной продукции:

$$\begin{array}{l} \text{Фактическая себестоимость 1 тыс. голов суточного молодняка} \\ = \frac{\text{Фактические затраты по цеху инкубации, относящиеся к продукции отчетного года}}{\text{Количество голов суточного молодняка, тыс. шт.}} \end{array} \quad (9.7)$$

3. По всем технологическим группам молодняка птицы определяется фактическая себестоимость 1 ц привеса живой массы (формула (8.2)) и фактическая себестоимость 1 ц общей живой массы (формула (8.3)).

4. Рассчитывается себестоимость 1 тыс. шт. пищевых яиц, произведенных промышленным стадом кур-несушек:

$$\begin{array}{l} \text{Фактическая себестоимость 1 тыс. пищевых яиц} \\ = \frac{\text{Затраты по содержанию промышленного стада кур-несушек – Стоимость побочной продукции}}{\text{Количество пищевых яиц, тыс. шт.}} \end{array} \quad (9.8)$$

### **Исчисление себестоимости продукции птицеводства в неспециализированных хозяйствах**

В неспециализированных и некрупных сельскохозяйственных организациях **объектом учета затрат** выступает в целом отрасль птицеводства.

**Объекты калькулирования** — прирост живой массы птицы на выращивании и откорме и пищевые яйца.

**Метод калькуляции** — комбинированный — исключение затрат на побочную продукцию и коэффициентный.

Для определения себестоимости производимой продукции выполняются расчеты следующих показателей:

1. Фактические затраты на выращивание сопряженной продукции. Равны разнице фактических затрат на выращивание птицы и стоимости побочной продукции в установленной оценке.

2. Стоимость сопряженной продукции — прироста живой массы птицы и яйца — в ценах реализации. По каждому виду продукции равна произведению оптовой цены на физический объем валовой или товарной продукции.

3. Коэффициент распределения фактических затрат на выращивание для каждого вида продукции. Сумма коэффициентов должна равняться единице. Другими словами, фактические затраты на выращивание сопряженной продукции распределяются пропорционально стоимости продукции в ценах реализации (оптовых ценах):

$$\begin{array}{l} \text{Коэффициент распределения фактических затрат на выращивание сопряженной продукции, приходящихся на яйцо} \\ = \frac{\text{Стоимость яйца в ценах реализации (оптовых ценах)}}{(\text{Стоимость яйца в ценах реализации (оптовых ценах)} + \text{стоимость привеса живой массы в ценах реализации (оптовых ценах)})} \end{array} \quad (9.9)$$

$$\frac{\text{Коэффициент распределения фактических затрат на выращивание сопряженной продукции, приходящихся на прирост живой массы}}{\text{Стоимость привеса живой массы в ценах реализации (оптовых ценах)}} = \frac{\text{Стоимость яйца в ценах реализации (оптовых ценах)} + \text{Стоимость привеса живой массы в ценах реализации (оптовых ценах)}}{\quad} \quad (9.10)$$

4. Фактическая себестоимость сопряженной продукции (по видам — всего). Равна произведению фактических затрат на выращивание сопряженной продукции и коэффициента распределения фактических затрат на выращивание по определенному виду продукции.

5. Фактическая себестоимость единицы продукции — 1 ц прироста живой массы и 1 тыс. шт. пищевых яиц. Находится как частное от деления фактической себестоимости сопряженной продукции (по видам — всего) на физический объем соответствующего вида продукции.

### Контрольные вопросы

1. Назовите объект учета затрат и объект калькулирования в отрасли молочного КРС.
2. Какова основная (сопряженная) и побочная продукция при выращивании молочного КРС?
3. Приведите последовательность бухгалтерских расчетов при исчислении себестоимости продукции основного молочного стада.
4. Приведите последовательность бухгалтерских расчетов при исчислении себестоимости продукции животных на выращивании и откорме.
5. Как рассчитывается прирост живой массы животных (птицы) на выращивании и откорме?
6. Как рассчитывается фактическая себестоимость 1 ц прироста живой массы животных (птицы) на выращивании и откорме?
7. Как рассчитывается фактическая себестоимость 1 ц общей живой массы животных (птицы) на выращивании и откорме?
8. Назовите объект учета затрат и объект калькулирования в отрасли мясного КРС.
9. Какова основная (сопряженная) и побочная продукция при выращивании мясного КРС?
10. Приведите последовательность бухгалтерских расчетов при исчислении себестоимости продукции основного мясного стада.
11. Назовите объект учета затрат и объект калькулирования в отрасли свиноводства.
12. Какова основная (сопряженная) и побочная продукция при выращивании свиней?
13. Назовите объект учета затрат и объект калькулирования в отрасли птицеводства в неспециализированных хозяйствах. Какие методы калькулирования применяются при расчете себестоимости продукции?