**Методические рекомендации**

Настоящие Методические рекомендации определяют порядок организации бухгалтерского учета затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях на основе сложившейся системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, включая и нормативные акты Министерства сельского хозяйства Российской Федерации.

**Производственные затраты** - производственное потребление ресурсов, совокупность которых составляет производственную себестоимость продукции.

**Непроизводственные затраты** - это потери ресурсов, связанные с нарушением нормальных условий хозяйственной деятельности организаций: затраты по исправлению брака в производстве, штрафы, пени, неустойки, потери от простоев, потери от порчи материальных ценностей при хранении, недостача материальных ценностей и незавершенного производства и др.

В бухгалтерском учете (в отличие от планово-экономических расчетов) себестоимость продукции включает в себя некоторые непроизводственные затраты в установленном законодательством порядке.

**Производственная себестоимость** - текущие затраты, исчисленные в денежном измерителе и обусловленные использованием природных, трудовых, материальных и финансовых ресурсов на производство продукции.

Себестоимость характеризуется величиной затрат в денежном выражении на производство конкретных видов выпущенной (валовой) продукции и на ее калькуляционную единицу.

**Калькуляция** - результат калькулирования, т.е. расчетные процедуры по определению затрат организации, приходящихся на единицу произведенной продукции.

От структуры калькуляции непосредственно зависят методы и порядок учета, степень раскрытия затрат на производство, система плановых расчетов и характеристика получаемой при этом информации о себестоимости продукции (работ, услуг).

**Объекты калькуляции** - конкретные виды или группы однородной продукции, по которым исчисляется себестоимость их производства (в растениеводстве - виды основной и сопряженной продукции, получаемой от каждой сельскохозяйственной культуры; в животноводстве - молоко, приплод, прирост живой массы, яйца, шерсть и другая продукция; во вспомогательных производствах - работы и услуги; в промышленных производствах - виды изготовленной продукции и изделий).

**Основной считается продукция**, для которой создано данное производство, т.е. продукция, получаемая при возделывании сельскохозяйственной культуры или содержании соответствующего вида животных.

Если то или иное производство дает несколько видов основной продукции, то такая продукция называется сопряженной.

К **побочной** относится продукция, получаемая одновременно с основной, т.е. продукция, сопутствующая выпуску основной продукции, например, солома (полова), стебли кукурузы, корзинки подсолнечника, ботва свеклы, капустный лист; навоз (помет); волос и шерсть - линька, перо, пух и т.д.

Затраты в зависимости от особенностей технологического производственного процесса (т.е. их технико-экономического содержания) подразделяются на основные и накладные (организационно-управленческие).

**Основные затраты** связаны непосредственно с производственным процессом, поскольку без них он невозможен. Их возникновение вызывается выполнением технологических производственных операций по изготовлению продукции. Это - затраты и оплата труда производственного персонала, занятого непосредственно в технологическом процессе производства продукта, затраты семян, удобрений, топлива - в растениеводстве; кормов, биоветпрепаратов, подстилки - в животноводстве; затраты на эксплуатацию и содержание основных средств, используемых в процессе производства, и т.д.

**Накладные** (организационно-управленческие) затраты - это затраты, которые необходимы на производственной стадии. Данные расходы обусловлены выполнением функции руководства производством, контроля и организации производственного процесса.

К ним непосредственно относят оплату труда общепроизводственного (общеотраслевого) персонала: агрономов, зооинженеров, инженеров-механиков, бригадиров и т.п., затраты материальных ресурсов на общеотраслевые нужды, амортизацию основных средств общеотраслевого назначения и др.

В зависимости от способа отнесения и распределения (по способу включения в себестоимость) затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые затраты обусловлены производством определенного вида продукции и могут непосредственно включаться в ее себестоимость. Так, например, они относятся к возделыванию отдельных сельскохозяйственных культур (или групп культур), содержанию определенных видов (групп) скота (затраты на корма, семена, удобрения, ядохимикаты и др.).

**Косвенные затраты** обусловлены производством не одного, а нескольких видов продукции, не могут быть включены непосредственно в себестоимость каждого вида продукции и поэтому подлежат распределению в соответствии с тем или иным принципом (затраты, которые относятся к возделыванию многих культур, содержанию многих технологических групп животных и т.д.). Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции эти затраты предварительно распределяются между отдельными объектами учета затрат или калькуляции.

Формирование затрат на производство, включаемых в себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг), осуществляется в сельскохозяйственных организациях по следующим элементам:

- Материальные затраты;

- Затраты на оплату труда;

- Отчисления на социальные нужды;

- Амортизация;

- Прочие затраты.

По способу приобретения материальные ресурсы подразделяются на покупные и собственного производства. К покупным относятся минеральные удобрения, топливо, запасные части, ядохимикаты, биопрепараты, медикаменты, комбикорма и др. Материальные ресурсы собственного производства - корма, семена, тара, тарные и прочие материалы, изготовленные силами своего предприятия.

В элементе **"Материальные затраты"** находят отражение затраты на предметы труда (используемые в производстве), на оплату услуг и работ производственного характера для сельскохозяйственных организаций:

- семена и посадочный материал собственного производства и покупные без затрат по подготовке семян к посеву и транспортировке их к месту сева;

- корма собственного производства и покупные, используемые на корм животным и птице, включая рабочий скот, без затрат на их доставку;

- прочая продукция сельского хозяйства - навоз, подстилка, яйца для инкубации и др.;

- минеральные удобрения, ядохимикаты, бактериальные и другие препараты без включения затрат по подготовке их к внесению и транспортировке на поля;

- нефтепродукты всех видов, приобретаемые со стороны и используемые на технологические цели и выработку всех видов энергии (электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов), отопление производственных зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом организации;

- топливо, кроме нефтепродуктов (уголь, торфобрикеты, газ, дрова и др.);

- покупная энергия всех видов (электрическая, тепловая, сжатый воздух, холод и другие виды), расходуемая на технологические, энергетические, двигательные и другие производственные и хозяйственные нужды организации.

Затраты на производство электрической и других видов энергии, вырабатываемых непосредственно самой организацией, а также на трансформацию и передачу покупной энергии до места ее потребления включаются в соответствующие элементы затрат на производство продукции (работ, услуг);

- запасные части и материалы для ремонта основных средств, инвентаря, приборов, инструментов и других средств труда, не относимых к основным средствам;

- средства защиты растений и животных, ветмедикаменты и препараты;

- затраты на сырье и материалы промышленных и подсобных производств;

- затраты на работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями или производствами и хозяйствами самой организации, а также предпринимателями без образования юридического лица.

К работам и услугам производственного характера относятся: транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом предприятия; оплата транспортных услуг сторонних организаций по перевозке грузов внутри организации с центрального склада в отделения, цехи, бригады и доставка готовой продукции на склад для хранения; оплата работ по химизации почв; оплата работ по борьбе с вредителями и болезнями сельскохозяйственных растений и животных; оплата работ по всем видам ремонта сельскохозяйственной техники сторонними организациями; оплата работ по пахоте, уборке и другим работам в соответствии с технологическим процессом возделывания сельскохозяйственных культур сторонними организациями; плата за услуги по подаче воды для орошения и другие работы, оказываемые сторонними организациями.

В элементе **"Затраты на оплату труда"** отражаются затраты на оплату труда всех категорий персонала организации исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, устанавливаемых в зависимости от результатов труда, его количества и качества, стимулирующих и компенсирующих выплат, включая компенсации по оплате труда в связи с повышением цен и индексацией доходов в соответствии с действующим законодательством; систем премирования производственного персонала, руководителей, специалистов и других служащих за производственные результаты, иных условий оплаты труда в соответствии с применяемыми в организации формами и системами оплаты труда.

Сельскохозяйственная организация самостоятельно определяет состав затрат, относимых к расходам на оплату труда, исходя из положений нормативно-правовых актов и принципов учета затрат на производство и продажу продукции , руководствуясь при этом Трудовым кодексом РФ и иными актами трудового законодательства, включая коллективные договоры, соглашения, трудовые договоры и иные локальные (внутрихозяйственные) нормативные акты.

В бухгалтерском учете затраты на оплату труда признаются по мере их начисления на основании данных первичных документов и учетных регистров, причем в состав себестоимости продукции (работ, услуг) и расходов по обычным видам деятельности включаются только расходы, связанные с производством и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, выполнением работ и оказанием услуг на сторону.

В состав затрат на оплату труда, в частности, включаются:

- выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, произведенную (проданную) продукцию, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты труда работникам. Сельскохозяйственная продукция, начисленная в порядке натуральной оплаты труда, оценивается и относится на затраты производства, исходя из средней цены продажи (реализации) аналогичной продукции в отчетном периоде с учетом качества;

- выплаты стимулирующего характера по системным положениям по оплате труда и премированию персонала, в том числе вознаграждения по итогам работы за год, за выслугу лет (стаж работы), за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т.д.;

- доплаты и надбавки за отработанное время (компенсирующие выплаты), связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе: за исполнение обязанностей временно отсутствующего работника (по соглашению сторон трудового договора); за труд на тяжелых работах, работах с вредными и (или) опасными условиями труда; за отклонения от нормальных условий труда - выполнение работ различной квалификации, работу в сверхурочное время, в ночное время, в праздничные дни, в многосменном режиме;

- затраты на оплату совместительства как внешнего, так и внутреннего;

- стоимость выдаваемых бесплатно предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в личном постоянном пользовании (или сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);

- оплата за неотработанное работниками время в соответствии с действующим законодательством, оплата ежегодных и дополнительных отпусков, включая сверх предусмотренных законодательством; оплата учебных отпусков, предоставленных работникам, обучающимся в образовательных учреждениях; оплата на период обучения работников, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение вторым профессиям; оплата простоев не по вине работника; оплата за время вынужденного прогула и др.;

- оплата питания, жилья, топлива, коммунальных услуг и предоставление иных льгот в соответствии с законодательством;

- ряд выплат социального характера, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг) в установленном порядке (выходное пособие при прекращении трудового договора; суммы, выплаченные уволенным работникам на период трудоустройства в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, сокращением численности или штата работников; единовременные пособия при выходе на пенсию и др.).

Элемент затрат **"Отчисления на социальные нужды"** выделяется для отражения обязательных отчислений предприятий во внебюджетные фонды. К ним относятся отчисления в пенсионный фонд, в фонд социального страхования и в фонды обязательного медицинского страхования. Взносы на травматизм начисляются, согласно ФЗ от 24.07.1998 № 125 ФЗ (ред. от 01.12.2014) «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». Суммы указанных взносов при отнесении их на себестоимость признаются по мере их начисления.

В элемент **"Амортизация"** включаются амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств и нематериальных активов организации.

При этом объектами для начисления амортизации являются объекты основных средств, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления.

Исключение составляют объекты жилищного фонда, объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты (лесного хозяйства, дорожного хозяйства и т.п.).

С 1 января 2009 г. вступила в силу новая редакция ст. 256 НК РФ, согласно которой **продуктивный скот**, буйволы, волы, яки, олени и другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота) исключены из списка имущества, не подлежащего амортизации, и, соответственно, по ним **нужно начислять амортизацию**. Такие изменения были введены для того, чтобы унифицировать бухгалтерский и налоговый учет. В соответствии с п. 5 ПБУ 6/01 перечисленные животные относятся к объектам основных средств.

Начисление амортизации лизингового имущества производится лизингодателем или лизингополучателем в зависимости от условий договора лизинга.

Сумма производимых амортизационных отчислений зависит от учетной (первоначальной) стоимости объекта основных средств и срока полезного использования объекта, исходя из которого исчисляется норма амортизации.

Начисление амортизации объектов основных средств, отражаемой в этом элементе затрат, производится одним из следующих способов:

- линейным способом;

- способом уменьшаемого остатка;

- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из вышеперечисленных способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока использования объектов, входящих в эту группу, что подлежит отражению в учетной политике организации.

В элементе **"Прочие затраты"**, представляющем различные виды затрат в составе себестоимости продукции (работ, услуг), отражаются те из них, которые не вошли в другие элементы. Каждый из них не имеет большого удельного веса в себестоимости, однако их совокупность может составлять весьма значительную часть общей суммы затрат отчетного периода.

В бухгалтерском учете перечень прочих затрат определяется организацией самостоятельно исходя из принципов отнесения расходов по обычным видам деятельности к затратам на производство и положений действующего законодательства, в том числе учитывающего отраслевые особенности затрат на производство.

К прочим затратам, в частности, могут относиться:

- арендная плата (в том числе арендные платежи по арендованным земельным долям); лизинговые платежи (если принятое лизинговое имущество находится на балансе у лизингодателя);

- вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения. Эти затраты могут быть признаны в том случае, если права изобретателя или рационализатора должным образом оформлены, а само изобретение (рационализаторское предложение) применяется или будет применяться организацией в целях производства и управления;

- страховые платежи по видам обязательного страхования (включая страховые взносы по страхованию урожая сельскохозяйственных культур); по добровольному страхованию жизни и дополнительных пенсий (в порядке, предусмотренном законодательством); платежи по страхованию имущества, грузов, гражданской ответственности и риска непогашения кредитов, а также суммы страховых взносов, перечисленные иностранным перестраховочным организациям (при условии заключения договоров перестрахования в порядке, установленном органами государственного надзора за страховой деятельностью);

- представительские расходы (расходы, связанные с официальным приемом и обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания деловых связей и сотрудничества);

- затраты на командировки и подъемные (если они не входят в состав расходов на оплату труда);

- налоги и сборы, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг (налог на землю, транспортный налог, сборы, платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду);

- отчисления в специальные внебюджетные фонды (кроме пенсионного, социального и обязательного медицинского страхования);

- отчисления в резервы предстоящих расходов (предстоящей оплаты отпусков, включая платежи на социальное страхование и обеспечение работникам организации; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; на ремонт основных средств; предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природных мероприятий и др.);

- оплата работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или индивидуальными предпринимателями: услуг связи; информационно-вычислительного обслуживания; вневедомственной, пожарной и сторожевой охраны; консультационных, юридических и аудиторских услуг; пассажирского транспорта; коммунального хозяйства, оплата тепло-, энерго- и водоснабжения и др.;

- компенсации за использование для нужд организации личных транспортных средств, оборудования, инструментов и приспособлений;

- другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг).

В частности, организации, образующие ремонтный фонд (резерв средств) для обеспечения равномерного включения затрат на проведение всех видов ремонта основных средств в себестоимость продукции (работ, услуг), в составе элемента "Прочие затраты" могут отражать также отчисления в ремонтный фонд, определяемые исходя из первоначальной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых в установленном порядке самими организациями. В остальных случаях затраты на проведение всех видов ремонта (текущего, среднего, капитального) основных средств включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по соответствующим элементам затрат (материальные затраты, расходы на оплату труда и др.).

В зависимости от характера и назначения материальных затрат, связанных с производственным потреблением предметов труда и обусловленных технологией и организацией сельскохозяйственного производства, на комплексную статью **"Материальные ресурсы**, используемые в производстве" относят стоимость использованных в производственном процессе:

- семян и посадочного материала собственного производства и покупных, использованных на посев (высадку) соответствующих сельскохозяйственных культур и насаждений, кроме многолетних насаждений, закладка которых производится за счет соответствующих источников финансирования. Затраты по подготовке семян к посеву (протравливание и др.), погрузке и транспортировке их к месту сева в стоимость семян не включаются, а относятся на отдельные статьи расходов по возделыванию сельскохозяйственных культур. По этой статье отражают также семена, израсходованные на подсев изреженных и пересев погибших посевов. Затраты семян и посадочного материала фиксируют в натуральных измерителях (кг, тыс. штук) и денежном выражении. Стоимость израсходованных семян формируется в оценке: покупных - по ценам приобретения, включая все расходы, связанные с их доставкой в организацию; собственного производства, перешедших с прошлого года, - по фактической себестоимости; текущего года - по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической;

- удобрений раздельно минеральных (по стоимости и с учетом качества в центнерах физического веса и пересчете в кг питательного вещества) и органических (по стоимости и в тоннах). Сюда же включаются затраты по посеву и запахиванию люпина, сераделлы и других культур, использованных на зеленое удобрение. Собственные органические удобрения (навоз, птичий помет, торф, компосты и др.) отражают по их оценке на основании фактической себестоимости производства, покупные - по стоимости их приобретения с учетом затрат на доставку в хозяйство. Минеральные удобрения оценивают по цене приобретения, включая транспортно-заготовительные расходы, либо по планово-учетным ценам с выделением отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам, по ценам первых покупок (способ ФИФО) или ценам последних приобретений (способ ЛИФО);

- средств защиты растений и животных. Отпуск и списание в затраты производства средств защиты производят аналогично порядку, принятому для отпуска и списания покупных удобрений;

- кормов собственного производства и покупных. Израсходованные корма собственного производства прошлых лет отражают по балансовой стоимости, которая равна фактически сложившейся себестоимости. Расход кормов, произведенных в текущем году, оценивают по плановой себестоимости, а в конце года по данным расчетов исчисления себестоимости их плановую себестоимость доводят до фактической. Покупные корма списывают в расход по ценам приобретения, включая затраты по их доставке в хозяйство;

- сырья для переработки (по стоимости сырья, использованного для производства готовой продукции). При этом по данной статье учитывается:

в производстве комбикормов - стоимость зерна, зерносмесей, травяной муки, жома, кормовых дрожжей, сухого обрата, мясокостной и рыбной муки, минерального сырья, микродобавок и других компонентов;

в мукомольном производстве - стоимость зерна, крупы;

в первичной обработке льна и льняных культур - стоимость соломки, тресты;

в производстве по переработке овощей, фруктов и картофеля - стоимость овощей, плодов и картофеля, бобовых, специй, консервантов и других продуктов и материалов;

на скотоубойной площадке (цехе) - стоимость скота, птицы, зверей, кроликов, каракульских ягнят;

в производстве молочной продукции - стоимость молока, сахара, ванилина и других продуктов;

в мясоперерабатывающем производстве - стоимость мяса в тушах, субпродуктов, муки, жиров, крахмала, белковых наполнителей, натуральных и искусственных оболочек и т.д.

Сельскохозяйственное сырье собственного производства (зерно, овощи, плоды, молоко, животные и др.), отпущенное для переработки в промышленные производства, списывают по плановой себестоимости в течение года с корректировкой в конце года до фактической;

- нефтепродуктов (по стоимости горючего и смазочных материалов, израсходованных на выполнение механизированных сельскохозяйственных и других работ, переездов тракторов и самоходных машин с одного участка на другой, технологических и транспортных работ по обслуживанию производства в животноводстве и других отраслях, транспортных работ собственным грузовым автотранспортом, транспортного обслуживания деятельности служебным легковым автотранспортом).

Затраты нефтепродуктов учитывают по количеству и стоимости, которая складывается из цены приобретения и расходов на доставку в хозяйство.

Стоимость израсходованных горюче-смазочных материалов на выполнение сельскохозяйственных и других работ включается в себестоимость продукции, работ, услуг исходя из способов оценки других аналогичных групп покупных материально-производственных запасов;

- топлива и энергии для технологических целей (по стоимости приобретаемого со стороны топлива всех видов, кроме нефтепродуктов, расходуемого на технические цели, выработку и приобретение всех видов энергии - электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов, расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и иные производственные, хозяйственные и управленческие нужды организации);

- работ и услуг сторонних организаций (по затратам на оплату услуг производственного характера, по выполнению отдельных операций технологического процесса в отраслях растениеводства и животноводства; по обработке сырья и материалов, изготовлению промышленной продукции, оказываемых сторонними предприятиями и организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных видов продукции. В остальной части работы и услуги производственного характера, выполняемые для предприятия сторонними организациями, относятся на другие статьи затрат в зависимости от характера работ и услуг). К ним, в частности, относится стоимость выполняемых работ и услуг за механизацию работ в растениеводстве, повышение плодородия почв, химизацию, мелиорацию, транспортные работы, по обработке посевов средствами химической защиты растений гражданской сельскохозяйственной авиацией; по техническому обслуживанию животноводства, искусственному осеменению животных; за расход воды на технологические цели, охлаждение и хранение перерабатываемой продукции промышленного производства и т.п.

В статью **"Оплата труда"** включаются все виды начисленных денежных и натуральных выдач, носящих характер оплаты труда и включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), работникам различных категорий, непосредственно занятым в технологическом процессе соответствующего производства.

Состав данной статьи разграничивается по видам основной дополнительной оплаты, натуральных форм, поощрительных и других выплат в соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации, коллективными договорами, трудовыми соглашениями, локальными нормативными актами самой организации (Положением о функциональном подразделении - службе организации, ее филиалах и хозяйствах, должностными инструкциями, Положениями о системе оплаты труда, о премировании, о выплате вознаграждения по итогам работы за год и выплате вознаграждения за выслугу лет и др.).

При этом к основной оплате труда относится заработная плата, начисленная за выполненную работу, полученную продукцию или за фактически проработанное время.

По этому элементу данной статьи отражают:

- заработную плату (оплату труда) по тарифным ставкам и окладам за отработанное время;

- заработную плату (оплату труда) по сдельным расценкам за объем выполненных работ (пахота, сев, уход за посевами, уборка, обслуживание поголовья животных, обслуживание технологического процесса и на операциях, сопутствующих ему, и т.д.);

- оплату при подрядных формах организации труда в зависимости от конечного результата работы всего рабочего коллектива и коэффициентов бестарифной системы в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

- доплату за продукцию с учетом ее качества после уборки урожая, а в животноводстве - в конце квартала или по периодам производства продукции;

- заработную плату (оплату труда) в окончательный расчет по завершении года, обусловленную системами оплаты труда, принятыми в организации;

- доплаты за работу во вредных или опасных условиях и на тяжелых работах;

- доплаты за работу в ночное время;

- доплаты за многочисленный режим работы;

- оплату работы в выходные и праздничные дни;

- оплату сверхурочной работы;

- суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы в данное хозяйство согласно специальным договорам с организациями на предоставление рабочей силы, как выданные непосредственно этим лицам, так и перечисленные соответствующим организациям;

- оплату труда лиц, принятых на работу по совместительству;

- оплату труда (вознаграждение) работников несписочного состава за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера, предметом которых являются выполнение работ и оказание услуг, если расчеты за выполненную работу производятся организацией не с юридическими, а с физическими лицами. При этом размер средств на выплату вознаграждений этих физических лиц определяется исходя из сметы на выполнение работ (услуг) по этому договору и платежных документов;

- оплату простоев не по вине работника.

К дополнительной оплате труда относится такая оплата, необходимость которой обусловлена особенностями сельскохозяйственного производства, применением различных видов доплат и премий (за повышение качества сельскохозяйственных работ, проведение их в лучшие агротехнические сроки, успешное завершение стойлового периода и перевода скота на пастбищное содержание, сохранность сельскохозяйственной техники и т.д.).

К дополнительной оплате относятся также стимулирующие надбавки и доплаты к тарифным ставкам, должностным окладам за профессиональное мастерство и квалификацию и заработная плата за неотработанное время, предусмотренная законодательством о труде и внутренними Положениями по оплате труда.

Данный элемент статьи "Оплата труда" включает:

- дополнительную оплату за качественное выполнение работ в растениеводстве (за качественное проведение сева, посадку культур в строго установленные сроки; своевременное и качественное проведение мероприятий по обработке почвы, уходу за пропашными культурами; борьбе с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; за заготовку кормов I и II классов; за проведение уборки урожая высокого качества в установленные сроки, с минимальными потерями зерна и другой продукции; своевременную уборку зерна и другой продукции на склады, тока, в хранилища, а также за недопущение потерь урожая и простоя уборочной техники; за высокое качество подработки зерна на токах, сортировки картофеля и другой продукции на сортировальных площадках; дополнительную оплату трактористов-машинистов, комбайнеров за качество намолоченного зерна и выполняемых работ);

- дополнительную оплату в животноводстве (за повышение продуктивности животных, сохранность поголовья; за обслуживание скота на отгонных пастбищах; качество продукции; другие дополнительно стимулирующие выплаты);

- дополнительную оплату в других отраслях и производствах за качественное выполнение операций с учетом характера технологического процесса производства продукции (работ, услуг);

- надбавки к основной оплате (за классность - трактористам-машинистам и водителям автомобилей; за мастерство - работникам животноводства и растениеводства; за профессиональное мастерство и квалификационный разряд - другим категориям работников; за непрерывный стаж работы по специальности в данном хозяйстве);

- ежемесячные, ежеквартальные или по периодам производства вознаграждения (надбавки) за выслугу лет;

- премии за выполнение и перевыполнение сменных заданий и других показателей, при высоком качестве работ; за экономию горюче-смазочных, строительных и других материальных ресурсов, средств на ремонт тракторов и сельскохозяйственных машин, сохранность техники;

- оплату специальных перерывов в работе в соответствии с законодательством;

- разницу в окладах при временном заместительстве;

- суммы индексации (компенсации, пени) за несвоевременную выплату заработной платы и в связи с повышением стоимости жизни;

- компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда (по районным коэффициентам; коэффициентам за работу в пустынных, безводных местностях и в высокогорных районах; процентным надбавкам к заработной плате лицам, работающим в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях, в южных районах Восточной Сибири и Дальнего Востока);

- оплату отгулов (дней отдыха), предоставленных работникам в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени в случаях, установленных законодательством;

- надбавки к заработной плате работникам в связи с подвижным (разъездным) характером работы;

- премии и вознаграждения, носящие систематический характер;

- оплату ежегодных и дополнительных отпусков;

- оплату дополнительных, сверх предусмотренных законодательством, отпусков, предоставленных работникам в соответствии с коллективным договором;

- оплату льготных часов отдельных категорий работников в соответствии с действующим законодательством;

- оплату учебных отпусков, предоставленных работникам, обучающимся в образовательных учреждениях;

- оплату на период обучения работников организации, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение вторым профессиям;

- оплату, сохраняемую по месту основной работы за работниками, привлекаемыми к выполнению государственных или общественных обязанностей;

- оплату работникам за дни медицинского осмотра (обследования), сдачи крови и отпуска, предоставляемого после каждого дня сдачи крови;

- оплату за время вынужденного прогула.

Натуральная оплата как составной элемент калькуляционной статьи "Оплата труда" во многом определяется внутренними потребностями организации, общественной значимостью того или иного продукта, спросом его на рынке, степенью платежеспособности предприятия по выдаче заработной платы (стоимости труда) в денежной форме.

Натуральная оплата обычно производится по трем вариантам: как часть основной денежной оплаты; через выполненную нормо-смену с учетом тарифных коэффициентов; выплаты натурой полностью за выполненную норму выработки на сельскохозяйственных работах.

Натуральная оплата работникам организации может производиться как растениеводческой (зерно, картофель, овощи и т.д.), так и животноводческой продукцией (мясо, молоко, телята и пр.), независимо от того, в какой отрасли или цехе они трудятся.

Кроме того, в счет зарплаты работникам хозяйства, а также гражданам, принимавшим участие в выращивании и уборке картофеля, овощей, плодов, ягод, винограда, бахчевых культур, могут выдаваться натуральные премии.

В животноводстве может быть принят аналогичный подход к натуральному премированию работников отрасли по небольшому кругу показателей (увеличение валового производства, сохранение маточного поголовья скота и птицы и т.д.).

По данному элементу статьи "Оплата труда" отражают:

- стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты труда. Натуральная оплата труда включается в затраты производства в оценки по средним ценам продажи (реализации) продукции с учетом ее качества;

- стоимость натуральных премий, носящих систематический характер.

К другим выплатам, представляющим собой элемент статьи "Оплата труда", относятся:

- единовременные премии;

- вознаграждение по итогам работы за год, годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы);

- денежная компенсация за неиспользованный отпуск;

- иные выплаты, носящие характер социальных льгот, дополнительно предоставляемые работникам в соответствии с условиями коллективного договора, соглашений и трудовых договоров (суммы, выплачиваемые работникам на удешевление питания; суммы оплаты медицинских и бытовых услуг и др.);

- другие выплаты, включаемые в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда (за исключением расходов по оплате труда в составе вложений во внеоборотные активы, в составе внереализационных, операционных и чрезвычайных расходов, а также выплачиваемых за счет чистой прибыли организации).

Затраты труда по статье "Оплата труда" отражают в двух измерителях: в денежном - суммы начисленной оплаты труда в рублях и в трудовом - количество затраченных часов.

Затраты на оплату труда производственного персонала прямо включаются в себестоимость соответствующих видов продукции (работ, услуг).

По статье **"Отчисления на социальные нужды"** отражаются обязательные отчисления предприятий во внебюджетные фонды. К ним относятся отчисления в пенсионный фонд, в фонд социального страхования и в фонды обязательного медицинского страхования.

В статью **"Содержание основных средств"** включают затраты, связанные с содержанием основных средств, используемых непосредственно в данном производстве.

В составе затрат на содержание основных средств учитываются:

- расходы на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства (кроме трактористов-машинистов, занятых в технологическом процессе производства сельскохозяйственной продукции);

- отчисления на социальные нужды, начисленные на вышеуказанные выплаты;

- амортизационные отчисления основных средств, непосредственно относимые на данную культуру (группу культур) или вид животных, исходя из учетной стоимости объектов основных средств по установленным нормам в зависимости от срока их полезного использования;

- затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

В состав затрат на ремонт основных средств относят:

- 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;

- стоимость услуг пунктов технического обслуживания, мастерских по ремонту тракторов, машин и оборудования (кроме сторонних организаций);

- затраты по ремонту и замене гусениц и резиновых шин тракторов и сельскохозяйственных машин;

- стоимость пленки, используемой на ремонт пленочных теплиц и парников.

Расходы на содержание зернохранилищ, овощехранилищ списывают на себестоимость отдельных видов продукции пропорционально массе продукции, заложенной на хранение, или пропорционально площадям помещений, занимаемых продукцией соответствующих культур, с отнесением на себестоимость продукции тех культур, которые обслуживаются хранилищами, а мелиоративных основных средств - пропорционально посевным площадям сельскохозяйственных культур, пастбищам и сенокосам, расположенным на мелиорированных землях.

Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, используемых в животноводстве, относятся прямо на соответствующие виды или технологические группы животных. При содержании в животноводческих помещениях нескольких видов или технологических групп животных указанные расходы распределяются между ними пропорционально занимаемой площади.

Расходы на содержание и эксплуатацию основных средств во вспомогательных, промышленных, обслуживающих производствах и хозяйствах включаются, как правило, в состав затрат на эксплуатацию и содержание отдельных видов вспомогательных производств и обслуживающих хозяйств.

По статье **"Работы и услуги"** отражаются затраты на работы и услуги вспомогательных производств своего предприятия (организации), обеспечивающих производственные нужды.

К вспомогательным производствам сельскохозяйственной организации относятся: автомобильный грузовой автотранспорт, гужевой транспорт, производство и службы по электро-, тепло-, водо-, газоснабжению, холодильным установкам.

Затраты на услуги по электро-, тепло-, водо- и газоснабжению определяются исходя из объема потребленных в производственном процессе электрической и тепловой энергии, воды и газа и их фактической себестоимости.

По статье "Прочие затраты" отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции, не относящейся ни к одной из указанных выше статей.

В состав расходов, отражаемых по данной статье, включают:

- расходы по искусственному осеменению животных (содержанию пункта осеменения животных, стоимость спермы и другие затраты);

- расходы будущих периодов (затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений некапитального характера для животных);

- затраты по ограждению ферм, оборудованию дезбарьеров, строительству санпропускников и других объектов, связанные с ветеринарно-санитарными мероприятиями, не предусмотренные сметами;

- затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей и объектов (животноводческих комплексов, парниково-тепличных комбинатов, птицефабрик, промышленных цехов). Указанные затраты предварительно учитывают в составе расходов будущих периодов и включают в затраты соответствующих производств в течение нормативного срока освоения производственных мощностей, но не более чем в течение трех лет;

- разницу между себестоимостью взрослой птицы, проданной или забитой на мясо, и выручкой от ее реализации в птицеводстве яичного направления.

Прочие прямые затраты, как правило, прямо относятся на соответствующие сельскохозяйственные культуры (группу культур), виды животных и продукцию подсобных промышленных и других производств.

В животноводстве по статье «Потери от падежа и гибели животных» учитывают потери от гибели молодняка и взрослого скота, находящегося на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел. На эту статью не относят потери, подлежащие взысканию с виновных лиц, а также потери вследствие стихийных бедствий.

По статье **"Общепроизводственные расходы"** отражают производственные расходы в бригадах, фермах, цехах и иных подразделениях предприятия.

К общепроизводственным расходам относят: затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды работников аппарата управления в подразделениях, амортизационные отчисления, затраты на содержание и ремонт основных средств общеотраслевого назначения, затраты на охрану труда и технику безопасности, использование инвентаря и принадлежностей, расходы на транспортное обслуживание работ (доставка работников к месту непосредственной работы и другие затраты, связанные с организацией и обслуживанием производства в соответствующих отраслях данного хозяйства).

Общепроизводственные расходы учитываются раздельно по отраслям (растениеводства, животноводства и других отраслей). Эти расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в данной отрасли. При этом фермерские, бригадные, цеховые расходы распределяются на объекты учета затрат только соответствующих структурных подразделений.

На статью **"Общехозяйственные расходы"** относятся затраты, связанные с управлением производства в целом по организации как имущественно-финансовому комплексу: расходы на оплату труда, отчисления на социальные 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 другие.

**Учет затрат на основное производство осуществляется на счете 20 "Основное производство".** К основному производству относят отрасли растениеводства, животноводства и промышленные производства.

Затраты организации подлежат включению в себестоимость продукции только того периода, к которому они относятся, независимо от времени их оплаты.

Объектами аналитического учета затрат основного производства являются отдельные сельскохозяйственные культуры (группы однородных по технологии выращивания культур), отрасли или производственные подразделения (бригады, фермы, арендные или прочие коллективы), виды или половозрастные группы животных, виды промышленных производств или отдельные стадии технологического процесса.

При этом объектами учета затрат в растениеводстве являются сельскохозяйственные культуры, группы однородных по технологии выращивания культур; виды работ незавершенного производства; затраты, подлежащие распределению; прочие объекты.

Номенклатура объектов учета затрат по каждой из этих групп устанавливается организацией в зависимости от специализации хозяйства, исходя из особенностей технологии выращивания отдельных культур, масштабов производства, размеров предприятия, возможностей автоматизации учета.

Исходя из этого требования, на специализированных организациях необходима более детальная и объективная информация о результатах выращивания каждой культуры. Например, на специализированных овощеводческих организациях затраты учитывают по каждой овощной культуре или группе однородных культур. Сельскохозяйственные организации, не специализирующиеся на выращивании овощей, учет затрат ведут в целом по овощеводству открытого грунта.

Во всех случаях, когда затраты можно отнести непосредственно на ту или иную культуру, их учитывают отдельно по объектам учета затрат первой группы, т.е. по выращиваемым культурам.

Объекты учета затрат по выполняемым сельскохозяйственным работам выделяются в том случае, когда затраты на выполнение этих работ не могут быть сразу отнесены на ту или иную культуру отчетного года. Это относится к затратам под урожай будущих лет, т.е. к незавершенному производству растениеводства.

Все затраты по незавершенному производству в первый год учитывают по тем же статьям, что и затраты по культурам под урожай текущего года. Поэтому работы незавершенного производства в растениеводстве представляют собой объект учета затрат, характерным для которого является поэлементное (постатейное) распределение затрат в будущем году (после окончания посевных работ и определения фактических площадей посева под те или иные культуры) по соответствующим объектам учета затрат.

В качестве самостоятельных (промежуточных) объектов учета затрат в растениеводстве выделяются:

- Амортизация и затраты на ремонт основных средств растениеводства, подлежащие распределению (зернохранилища, овощехранилища и другие);

- Затраты по орошению, подлежащие распределению (для учета в течение отчетного периода затрат по орошению, которые не могут быть отнесены непосредственно на культуры (группы культур), возделываемые на орошаемых землях). Указанные затраты учитывают в разрезе статей и распределяют на соответствующие культуры (группы культур) пропорционально посевным площадям;

- Затраты по осушению, подлежащие распределению, - для учета затрат по осушению, которые в момент их возникновения не могут быть отнесены на соответствующие культуры, возделываемые на осушенных землях (это затраты по содержанию каналов, мелиоративных и гидротехнических сооружений и устройств и другие расходы). Эти расходы в конце отчетного периода распределяются пропорционально посевным площадям культур, размещенных на осушенных землях;

- Силосование - для учета затрат по закладке силоса;

- Сенажирование - для учета затрат по заготовке сенажа;

- Заготовка витаминно-травяной муки - для учета затрат по заготовке витаминно-травяной муки.

Затраты по каждому объекту учета группируются в соответствии с вышеприведенной типовой номенклатурой статей.

Затраты на производство продукции животноводства осуществляются в течение года более равномерно, поэтому нет необходимости разграничивать их в учете по смежным годам. Все затраты отчетного года в животноводстве, как правило, включаются в состав себестоимости продукции текущего года. Исключение составляют такие отрасли, как пчеловодство, рыбоводство и птицеводство, где может быть незавершенное производство на конец учетного года.

В качестве объектов учета затрат в животноводстве выделяют отдельные виды и группы скота в пределах отраслей. Например, по молочному стаду крупного рогатого скота это - основное стадо, животные на выращивании и откорме; по свиноводству - это основное стадо свиней (с поросятами до отъема), свиньи на выращивании и откорме; в овцеводстве - в пределах каждого направления - основное стадо овец и молодняк овец на выращивании и откорме и т.д.

Себестоимость продукции определяется исходя из затрат, приходящихся на соответствующую культуру (группу культур), вид (технологическую группу) животных, отдельную отрасль или производство, и выхода продукции (объема выполненных работ, оказанных услуг).

Общая сумма затрат по отдельным объектам учета складывается как из прямых затрат, непосредственно относимых на соответствующие культуры, виды животных и виды промышленных и прочих производств, так и из затрат, распределяемых в конце отчетного периода с помощью предусмотренных способов и приемов.

При этом в растениеводстве, кроме видов получаемой продукции, объектами исчисления себестоимости могут также быть сельскохозяйственные работы, выполняемые в отчетном году под урожай будущего года и относящиеся к незавершенному производству.

В животноводстве, кроме себестоимости прироста живой массы и другой продукции, исчисляют себестоимость живой массы, по которой оценивают выбывших животных (проданных, переведенных в основное стадо) и оставшихся на конец года. В фактическую себестоимость прироста живой массы по соответствующим видам (группам) животных включаются потери от гибели (падежа) молодняка и взрослого скота, находящегося на откорме, птицы, зверей, кроликов и семей пчел, за исключением потерь, подлежащих возмещению виновными лицами и возникших вследствие эпизоотии и стихийных бедствий. Стоимость молодняка животных и взрослого скота на откорме, погибших в результате стихийных бедствий и эпизоотии, относится на финансовые результаты.

Побочная продукция растениеводства (солома, ботва и др.) оценивается исходя из фактических затрат на ее уборку, прессование, скирдование, 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, получаемая в животноводстве, оценивается по ценам возможной реализации или использования.

Перед составлением отчетных калькуляций себестоимость другой побочной продукции корректируется с учетом изменения затрат (нормативных, расчетных), обусловленных ее заготовкой.

Калькуляция предполагает разграничение затрат, относящихся на продукцию производства текущего года (отчетного года) и на незавершенное производство, а также использование отдельных счетов исчисления себестоимости конкретных видов продукции (всей и калькуляционной единицы).

Себестоимость всей произведенной продукции исчисляется как разность между стоимостью незавершенного производства на начало отчетного периода и затратами за отчетный период, с одной стороны, и остатками незавершенного производства на конец отчетного периода - с другой. В этой связи необходимо правильное определение состава и стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода.

Размер затрат, относящихся к незавершенному производству в растениеводстве, достигается раздельным учетом затрат на выполнение работ под урожай будущих лет.

Размер незавершенного производства по многолетним травам определяется в установленном проценте (при 2-летнем сроке использования трав ежегодно относят 50% затрат; при 3-летнем использовании на продукцию первого года 33% затрат, второго года - 34% и третьего - 33%).

Метод калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции включает в себя следующие приемы и способы:

- прямое отнесение затрат по видам продукции;

- исключение общей суммы затрат;

- применение установленных коэффициентов;

- распределение затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции;

- распределение затрат согласно установленным базам;

- суммирование затрат;

- комбинированное исчисление себестоимости продукции.

Способ прямого расчета. Применяется в тех случаях, когда объект учета затрат на производство совпадает с объектом калькуляции. В этом случае себестоимость конкретного вида продукции (калькуляционного объекта) определяется непосредственно по данным прямого учета затрат по соответствующему объекту, а себестоимость калькуляционной единицы продукции определяется путем одного действия - деления затрат по объекту их учета на количество единиц производственной продукции, выполненных работ или оказанных услуг. Например, по этому способу определяется себестоимость помидоров, огурцов, фруктов в специализированных организациях при разделенном учете затрат, сеянцев, саженцев плодовых питомников, картофеля, подсолнечника и др.

Способ исключения затрат состоит в том, что из общей суммы затрат на производство исключается стоимость отходов (возвратных и безвозвратных). Применяется при исчислении себестоимости продукции промышленных производств. В процессе изготовления продукции образуются технологические отходы - остатки исходных материалов или полуфабрикатов, утратившие полностью или частично их физические и химические свойства, полномерность, форму и т.п. С точки зрения возможности их дальнейшего использования отходы производства могут быть использованы в организации, либо проданы на сторону. К числу безвозвратных относятся отходы, которые не могут быть использованы. Безвозвратные отходы (отбросы) не оцениваются.

Способ коэффициентов. Используется в тех случаях, когда затраты, учтенные по одному объекту, необходимо распределить между несколькими видами продукции. Суть этого приема состоит в том, что вся полученная из производства продукция при помощи коэффициентов переводится в условную полноценную продукцию и определяется количеством калькуляционных единиц. Затем затраты делят на количество калькуляционных единиц, определяют себестоимость одной единицы. Умножая себестоимость одной калькуляционной единицы на количество условной продукции каждого вида, определяют затраты по каждому виду продукции.

Распределение затрат можно также производить и по удельному весу условной продукции каждого вида в общем качестве. Способ единичных коэффициентов широко используется при исчислении себестоимости продукции однолетних и многолетних трав.

Распределение затрат может быть произведено при помощи разновидностей этого способа - приема натурально-периодических коэффициентов. Основными критериями при этом являются квадратные метро-дни, рамо-дни. В овощеводстве закрытого грунта квадратные метро-дни, рамо-дни по каждой культуре определяются умножением количества метров (в теплице) или рам (в парниках) занятой площади на дни вегетационного периода. Пропорционально этим величинам распределяют фактические затраты по культурам, присоединяя к ним стоимость семян и побочного материала.

Способом стоимостных коэффициентов распределяют фактические затраты между основной, сопряженной и побочной продукцией при помощи реализационных цен. Применяется он при определении себестоимости овощей открытого грунта, фруктов в неспециализированных хозяйствах с производством небольших размеров и т.д. Все виды продукции конкретного объекта учета умножают на фактические затраты, распределяют пропорционально стоимости, принятой на учет продукции в оценке по реализационным ценам.

При распределении затрат пропорционально стоимости сопряженных видов продукции (разновидность коэффициентного способа) используют установленные отношения в процентах между соответствующими видами основной и сопряженной продукции (например, в молочном скотоводстве при распределении общей суммы затрат на содержание основного молочного стада между молоком и приплодом).

Способ распределения затрат пропорционально обоснованной базе, при необходимости распределяют затраты, учтенные по одному объекту, между несколькими видами продукции, на которые не установлены коэффициенты. В этом случае затраты, учтенные по определенному объекту, распределяются между видами продукции пропорционально установленной базе. В качестве такой базы может использоваться стоимость продукции, кормовые единицы и другие показатели. Например, чтобы исчислить себестоимость корнеплодных овощей, необходимо затраты на выращивание и уборку продукции корнеплодных овощных культур распределить между отдельными овощами пропорционально их стоимости.

Сущность способа суммирования затрат состоит в том, что себестоимость конкретного вида продукции исчисляется путем суммирования затрат, учтенных по соответствующим технологическим процессам (фазам, переделам). Например, при крупном круглогодовом производстве черепицы применяют попередельный способ учета затрат. Таких переделов в кирпично-черепичном производстве три: заготовка сырья (песка, глины), изготовление сырого изделия, обжиг кирпича или черепицы. В данном случае себестоимость готовой продукции определяется суммированием затрат, учтенных по соответствующим переделам.

Комбинированный способ основывается одновременно на нескольких последовательно используемых приемах. Например, в шерстно-мясном овцеводстве из общей суммы издержек исключается стоимость побочной продукции в установленном порядке и стоимость приплода в размере 10% общей суммы затрат на содержание овец (способ исключений). Оставшиеся затраты распределяются пропорционально установленной базе. Далее применяется способ прямого счета для определения себестоимости единицы продукции шерсти и прироста живой массы овец.

Периодичность калькуляционных расчетов себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях характеризуется тем, что она исчисляется после полного завершения производственного цикла.

В силу биологических особенностей растениеводства, имеющего сезонный характер, себестоимость продукции растениеводства калькулируется по истечении календарного года (кроме овощеводства закрытого грунта).

В аналогичном порядке осуществляется калькулирование себестоимости продукции животноводства, так как фактическая стоимость кормов собственного производства может определяться только в конце года.

До составления отчетных калькуляций себестоимости продукции нужно провести следующую подготовительную работу:

- составить отчетные калькуляции себестоимости услуг вспомогательных производств и списать затраты на их содержание на соответствующие объекты;

- распределить затраты по содержанию и эксплуатации сельскохозяйственных машин (тракторов, комбайнов и других самоходных машин);

- распределить затраты на амортизацию и ремонт основных средств (кроме машинно-тракторного парка), используемых в растениеводстве;

- списать на соответствующие культуры затраты по пчеловодству, приходящиеся на опыляемые культуры;

- распределить бригадные (цеховые), общеотраслевые (общепроизводственные) и общехозяйственные расходы;

- определить и списать в установленном порядке затраты по погибшим посевам по причине стихийных бедствий. При полной гибели посевов от стихийных бедствий затраты на выращивание сельскохозяйственных культур, включая также расходы по управлению и обслуживанию производства, списывают на убытки.

Если в текущем году взамен погибших культур на этих площадях посеяны другие культуры, то на убытки относят затраты на предпосевную обработку почвы, посев, стоимость семян и часть расходов по управлению и обслуживанию производства. Другие расходы (на подъем зяби, удобрения и т.д.) относят на себестоимость вновь посеянных культур.

При частичной гибели посевов сумма убытков определяется из суммы затрат, соответствующей недобору продукции. Недобор продукции исчисляется в процентном выражении по натуральным показателям, исходя из количественных потерь урожая, поврежденной (погибшей) культуры на 1 га, исчисленной по разнице между средней урожайностью за последние 5 лет и фактически полученной в отчетном году.

- проверить, полностью ли включены в затраты под урожай отчетного года расходы прошлых лет и правильно ли списаны затраты под урожай будущего года;

- отнести учтенные на счете затраты по установленным пропорциям на соответствующие культуры (затраты по органическим и минеральным удобрениям);

- проверить полноту оприходования продукции пастбищных кормов, соломы и др.;

- исчислить фактическую себестоимость продукции растениеводства и списать калькуляционные разницы.

Кроме того, перед составлением отчетных калькуляций себестоимости продукции животноводства необходимо еще выполнить и следующую работу:

- распределить расходы по содержанию кормоцехов (кормокухонь) между отдельными видами (группами) животных пропорционально физической массе израсходованных кормов, приготовленных в кормоцехах;

- распределить затраты по размолу фуражного зерна пропорционально массе использованной муки (дерти). Расходы по содержанию и эксплуатации ДКУ (мельниц) учитывают на отдельном аналитическом счете 20 "Основное производство" (субсчет 2 "Животноводство");

- распределить и включить в состав затрат животноводства отчетного года соответствующую часть расходов по строительству и содержанию летних лагерей, навесов, загонов и других сооружений некапитального характера для животноводства.

После выполнения указанных работ исчисляется себестоимость продукции животноводства.

Фактическая себестоимость продукции промышленных (подсобных) производств исчисляется по завершению работ, связанных с калькулированием себестоимости продукции растениеводства и животноводства.

Калькуляция себестоимости продукции каждой сельскохозяйственной культуры (или группы культур) и каждой группы скота должна быть оформлена в виде калькуляционного листа, содержание которого позволяло бы видеть состав себестоимости по комплексным статьям затрат в целом и на единицу продукции.

Затраты на возделывание и уборку зерновых культур, включая расходы на послеуборочную сушку и очистку зерна (без затрат на уборку, прессование, транспортировку, скирдование соломы), составляют себестоимость полноценного зерна и используемых зерноотходов, полученных после обработки (сушки, очистки) зерна. Общая сумма затрат за вычетом стоимости побочной продукции (солома), определенной по фактическим затратам, распределяется на полноценное зерно и используемые зерноотходы пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное. Используемые зерноотходы переводят в полноценное зерно с учетом данных о процентном содержании полноценного зерна в зерновых отходах.

В специализированных семеноводческих хозяйствах общие затраты на выращивание и уборку зерновых культур распределяют между семенным зерном и зерновыми отходами в указанном выше порядке. Общая сумма затрат, приходящаяся на семенное зерно, распределяется между его соответствующими репродукциями (суперэлита, элита, I и II и др. репродукции) пропорционально их стоимости по ценам реализации.

Себестоимость 1 ц семян соответствующих репродукций определяется делением исчисленных сумм затрат, приходящихся на семена соответствующим репродукциям, на физическую массу (после сушки и очистки) зерна.

При калькуляции себестоимости продукции льна-долгунца производственные затраты на выращивание и уборку (за минусом стоимости побочной продукции) распределяют на семена и льносоломку пропорционально их стоимости по ценам реализации. Себестоимость 1 ц льносемян и льносоломки определяется делением исчисленных производственных затрат на физическую массу полученной продукции.

Фактическая себестоимость тресты льна-долгунца слагается из себестоимости льносоломки и затрат на ее расстил, подъем тресты со стлища и выполнение других работ.

Себестоимость 1 ц картофеля исчисляется делением общей суммы затрат на возделывание культуры и уборку урожая на массу полученных клубней.

Если в хозяйстве весь произведенный картофель сортируется, тогда нужно калькулировать 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.

Калькуляция себестоимости овощей осуществляется отдельно по овощеводству открытого грунта и овощеводству защищенного грунта.

Себестоимость 1 ц овощей исчисляется делением затрат на возделывание культуры и уборку урожая на массу полученных овощей.

Если затраты учитывают по группе однородных овощных культур (например, корнеплоды, овощные культуры), себестоимость рассчитывается распределением общих затрат между продукцией отдельных овощных культур пропорционально ее стоимости по ценам реализации.

Может быть использован иной способ, при котором себестоимость определяют путем деления общих затрат на 1 га, на урожайность с 1 га соответствующих культур.

В овощеводстве закрытого грунта калькулируется себестоимость продукции по видам сооружений; зимним теплицам, весенним теплицам, парникам, утепленному грунту, пленочным укрытиям.

Себестоимость конкретных видов овощей открытого грунта складывается из прямых затрат и общих (распределяемых) расходов по теплицам и другим сооружениям.

Прямыми затратами является стоимость израсходованных семян и посадочного материала (при возможности организации к прямым затратам могут включать и другие затраты. Например, заработную плату и т.д.), которая непосредственно (прямо) включается в состав себестоимости конкретных овощей. Все другие расходы (за вычетом стоимости полученной продукции пчеловодства) являются общими и распределяются по овощным 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 умножением площади (в квадратных метрах), занятой под той или иной культурой, на количество дней вегетационного периода этой же культуры;

б) в парниках - пропорционально количеству рамо-дней пребывания культуры в парниках. Количество рамо-дней определяется умножением числа рам, занятых соответствующей культурой, на количество дней ее вегетационного периода.

Себестоимость 1 ц продукции отдельных овощных культур (1000 шт. рассады) определяется делением исчисленной суммы затрат по каждой овощной культуре на массу произведенной продукции.

По кукурузе на силос и зеленый корм и другим силосным посевным культурам себестоимость 1 ц зеленой массы исчисляется делением затрат на выращивание культуры и уборку зеленой массы на массу произведенной продукции (зеленой массы) в центнерах.

Затраты по сеянным однолетним травам, используемым для получения одного вида продукции, полностью относят на ее себестоимость. При использовании сеяных трав для получения нескольких видов продукции затраты по возделыванию культуры и уборке урожая распределяют между отдельными видами продукции по следующим коэффициентам: сено - 1 ц - 1,0; семена - 1 ц - 9,0; солома - 1 ц - 0,1; зеленая масса - 1 ц - 0,25.

Затраты по выращиванию многолетних трав, приходящиеся на продукцию отчетного года, слагаются из затрат прошлых лет (незавершенное производство) и текущего года. Затраты прошлых лет распределяют по годам использования пропорционально числу лет эксплуатации посевов в соответствующем севообороте. Если посевы многолетних трав используются в течение двух лет, на каждый год их использования относят 50% затрат; при трехлетнем использовании трав на продукцию первого года относят 33% затрат, второго года - 34% и третьего года - 33%.

Затраты, связанные с выращиванием и уборкой многолетних трав, распределяют между отдельными видами продукции с помощью следующих коэффициентов: сено - 1 ц - 1,0; семена - 1 ц - 75,0; солома - 1 ц - 0,1; зеленая масса - 0,3.

При посеве многолетних трав подпокровной культурой и получении урожая трав в год посева общие затраты (расходы на предпосевную обработку почвы, если посев ведется одновременно, стоимость удобрений и другие затраты) на выращивание обеих культур распределяются между покровной и подпокровной культурами пропорционально сбору продукции, исчисленному в центнерах кормовых единиц. Если урожай подпокровной культурой не получен, все затраты относятся на покровную культуру. Расходы по уходу за посевами трав после уборки покровной культуры полностью включаются в состав затрат по выращиванию многолетних трав.

Себестоимость зеленой массы сеяных однолетних (многолетних) и луговых трав, скормленных на корню, определяется суммой затрат на выращивание этих трав до уборки, приходящихся на площадь выпаса.

Затраты по улучшенным естественным сенокосам и пастбищам, используемым для получения одного вида продукции, относят на ее себестоимость.

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

Себестоимость силоса и сенажа определяется фактической себестоимостью зеленой массы, заложенной на силос или сенаж, расходами на содержание и эксплуатацию капитальных сооружений, используемых для закладки силоса и сенажа, а также всеми затратами по силосованию, сенажированию, включая стоимость консервантов (загрузка и трамбовка силосной, сенажной массы, погрузка и транспортировка соломы, укрытие траншей пленкой, соломой и т.д.). Другие компоненты, используемые для силосования (корнеплоды, капустный лист и др.), включают в общие затраты на производство силоса, сенажа по их стоимости, исчисляемой в установленном порядке.

Себестоимость витаминно-травяной муки слагается из стоимости зеленой массы и других компонентов, идущих в переработку, и расходов по приготовлению, затариванию и транспортировке травяной муки в склад.

Калькулирование себестоимости продукции животноводства осуществляется, исходя из особенностей его отдельных отраслей.

В молочном скотоводстве себестоимость молока и приплода исчисляется следующим образом. Из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключается стоимость побочной продукции (навоза), исходя из фактических затрат по его заготовке. Из оставшейся суммы затрат 90% относится на молоко и 10% - на приплод, с учетом фактической его живой массы при рождении. Разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на ее общее количество, получают себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода.

Себестоимость прироста живой массы молодняка всех возрастов и взрослых животных, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм, определяется расходами на их содержание. Себестоимость 1 ц прироста живой массы исчисляют делением полученной суммы затрат за вычетом стоимости побочной продукции, определенной по фактическим затратам, на количество центнеров прироста живой массы.

Для исчисления прироста живой массы за отчетный период необходимо суммировать живую массу по группам молодняка и взрослым животным на откорме на конец отчетного периода (года) и живую массу поголовья этих же групп и видов, выбывшего в течение отчетного периода (года), включая и живую массу павшего скота, затем вычесть из полученного итога живую массу поголовья, имевшегося на начало отчетного периода (года), и живую массу скота, поступившего в течение отчетного периода (года) в данную группу на выращивание и откорм.

Для исчисления фактической себестоимости выбывшего поголовья (реализованного, переведенного в другие возрастные группы, забитого в хозяйстве, погибшего в результате стихийных бедствий, павшего по вине работников животноводства) и оставшегося в хозяйстве на конец года рассчитывается себестоимость одного центнера прироста живой массы скота. С этой целью исчисляют два показателя: себестоимость калькулируемого поголовья и живую массу скота.

Себестоимость калькулируемого поголовья равна стоимости животных на начало года, стоимости животных, поступивших на выращивание и откорм со стороны и из других учетных групп, стоимости приплода и прироста за отчетный год.

Живая масса калькулируемого поголовья состоит из живой массы скота, оставшегося в хозяйстве на конец года, и живой массы поголовья, выбывшего в течение года (проданного, переведенного в другие группы, забитого в хозяйстве, погибшего от стихийных бедствий, павшего по вине работников животноводства), без живой массы павшего поголовья, включенного в состав затрат животноводства по статье "Потери от падежа животных". Если себестоимость калькулируемого поголовья за вычетом нормативно-прогнозной себестоимости павших животных по вине хозяйства (списанных в состав производственных затрат по статье "Потери от падежа животных") разделить на его живую массу, получают показатель себестоимости 1 ц живой массы скота.

В мясном скотоводстве 1 голову приплода оценивают исходя из живой массы теленка при рождении и фактической себестоимости 1 ц живой массы телят-отъемышей в возрасте до 8 месяцев прошлого года.

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.

Себестоимость 1 ц прироста живой массы телят к моменту отъема определяют делением суммы затрат, отнесенных на приплод и прирост живой массы телят в возрасте до 8 месяцев, и балансовой стоимости телят, состоявших в этой группе на начало года и поступивших в течение года со стороны, на общую живую массу телят в возрасте до 8 месяцев, имевшихся на конец года и выбывших за год, включая живую массу павших животных (в части прироста текущего года). По этой себестоимости определяют стоимость телят, переведенных в старшую группу и оставшихся на конец года.

По молодняку старше 8 месяцев и взрослому скоту на откорме исчисляют себестоимость 1 ц прироста и 1 ц живой массы.

По основному стаду свиней в специализированных хозяйствах себестоимость 1 ц прироста живой массы поросят до отъема (как правило, в возрасте до двух месяцев) исчисляется делением затрат на содержание основного стада свиней (свиноматок с поросятами до отъема, хряков-производителей), за исключением стоимости побочной продукции на количество центнеров полученного прироста, включая живую массу приплода при рождении.

Себестоимость 1 ц живой массы поросят-отъемышей определяется делением стоимости молодняка свиней, находившегося под матками на начало года, и стоимости приплода и прироста молодняка до отъема в отчетном году на живую массу поросят-отъемышей, включая живую массу поросят, оставшихся на конец года. По этой себестоимости определяют стоимость поросят, переведенных в старшую группу и оставшихся на конец года под матками.

Себестоимость 1 ц прироста живой массы всех остальных учетных групп свиней (на доращивании и откорме) исчисляют делением затрат по соответствующей группе на количество полученных центнеров прироста живой массы по этой группе свиней.

В неспециализированных хозяйствах затраты учитывают в целом по отрасли. В этом случае объектом калькуляции является прирост живой массы всех групп свиней, находящихся на выращивании и откорме, и их живая масса. Для исчисления себестоимости центнера прироста необходимо из общей суммы затрат по свиноводству исключить стоимость побочной продукции и оставшиеся затраты разделить на валовой прирост живой массы свиней, включая живую массу приплода при рождении и живую массу павших животных.

Себестоимость ягнят на момент рождения определяется в шерстно-мясном и мясо-шерстном овцеводстве в размере 10%, романовском - 12%, а в каракульском - 15% общей суммы затрат на содержание овец, за исключением стоимости прочей продукции (навоза), определенной по фактическим затратам. Оставшуюся сумму затрат распределяют между шерстью и приростом живой массы овец пропорционально расходу кормов (в кормовых единицах) на эти виды продукции по установленным нормам. Нормативные затраты кормов в кормовых единицах: на 1 ц шерсти - 88 ц к.ед.; 1 ц прироста - 8,9 ц к.ед.

Расходы на стрижку овец (коз), классифировку, упаковку, маркировку шерсти относят на ее себестоимость.

Себестоимость продукции птицеводства исчисляют на основе данных раздельного учета затрат по содержанию взрослого стада и молодняка птицы применительно к технологии их выращивания в конкретных производственных условиях.

Себестоимость 1 тыс. яиц исчисляют исходя из затрат на содержание взрослого стада птицы за вычетом стоимости побочной продукции (помета), определенной по фактическим затратам, и количества полученных яиц. В затраты на содержание взрослого стада птицы яичного направления списывают разницу между балансовой стоимостью взрослой птицы, проданной или забитой на мясо после выбраковки, и выручкой (по цене возможной продажи), в случае, если балансовая стоимость превышает сумму выручки.

По молодняку всех видов птицы калькулируется себестоимость прироста живой массы. Для определения себестоимости 1 ц прироста живой массы необходимо сумму затрат на выращивание молодняка, за вычетом стоимости побочной продукции, разделить на количество центнеров полученного прироста живой массы. Яйца, полученные от молодняка птицы, считаются побочной продукцией и оцениваются по ценам продажи (реализации).

Себестоимость продукции забоя скота и птицы (говядины, свинины и т.д.) определяется по каждому ее виду.  
Стоимость забитых животных прямо относится на себестоимость полученного от забоя мяса (говядины, свинины, баранины и т.д.). Все другие затраты на содержание скотоубойных площадок или цехов учитывают вместе и распределяют между видами полученной продукции пропорционально их стоимости по ценам продажи (реализации). Себестоимость одной тонны (центнера) мяса по его видам определяют делением общей суммы затрат, включающей стоимость забитых животных и приходящейся части распределяемых расходов по содержанию скотоубойных площадок (цехов), за исключением стоимости субпродуктов, шкур, пуха, пера и другой побочной продукции по ценам их продажи на массу полученной продукции. Для этого из общей суммы затрат по содержанию скотоубойных площадок или цехов (включая стоимость забитого поголовья) исключается стоимость субпродуктов, шкур, пуха, пера и другой побочной продукции по цене продажи. Оставшаяся сумма затрат распределяется по видам полученного мяса исходя из его стоимости по ценам реализации. Себестоимость одной тонны (центнера) мяса определяют делением суммы затрат на его массу.  
 Себестоимость 1 ц отдельных видов продукции переработки молока (сливки, сметана, масло, творог и др.) определяют делением затрат по каждому виду продукции на их массу. При этом из общей суммы затрат вычитают стоимость используемого обрата, сыворотки, пахты и другой продукции по ценам использования или реализации. Оставшуюся сумму затрат распределяют по отдельным видам продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации.  
 Списание калькуляционных разниц между фактической и плановой (нормативной) себестоимостью продукции (работ, услуг) производится после составления отчетных калькуляций, для чего составляется специальный расчет на списание указанной разницы по всем направлениям движения калькулируемой продукции (работ, услуг) в течение отчетного года.  
Калькуляционные разницы списывают с кредита счета 20 "Основное производство" в дебет счетов: 10 "Материалы"; 43 "Готовая продукция" - в части продукции, оставшейся на складах на конец отчетного периода; 11 "Животные на выращивании и откорме" - по приплоду и приросту живой массы животных; 20 "Основное производство" - по продукции, скормленной животным на выращивании и откорме (молоко и др.), а также по яйцам, переданным на инкубацию; 90 "Продажи" - по проданной продукции отчетного года и др. счетов.  
Калькуляционная разница списывается на соответствующие счета пропорционально массе готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг).  
На сумму превышения фактической себестоимости продукции над ее плановой (нормативной) себестоимостью составляется дополнительная запись. Если фактическая себестоимость ниже плановой (нормативной), калькуляционная разница списывается способом "красного сторно".  
Списание разницы между фактической и плановой (нормативной) себестоимостью продукции растениеводства и животноводства осуществляется с помощью специального расчета. В начале исчисляется общая сумма калькуляционной разницы и ее величина в расчете на один центнер продукции. Умножая величину отклонений в расчете на один центнер продукции на массу продукции по направлениям ее использования, определяют сумму отклонений, списываемых на соответствующие счета. После списания калькуляционных разниц на счете 20 "Основное производство" (субсчет 1 "Растениеводство" и 2 "Животноводство") остаются только затраты в незавершенном производстве.  
Калькуляционная разница не списывается на продукцию, использованную на корм рабочему скоту, выданную в счет оплаты труда и на допущенные недостачи продукции в пределах норм естественной убыли.  
Отклонения в себестоимости продукции промышленных производств определяются в аналогичном порядке и списываются в конце отчетного периода с кредита счета 20 "Основное производство" (субсчет 3 "Промышленные производства") в дебет счетов по направлениям использования продукции (выполненных работ, оказанных услуг).