

Министерство сельского хозяйства РФ  
ФГБОУ ВО  
«Брянский государственный аграрный университет»  
Факультет среднего профессионального образования

Прохорова Н.Н.

## **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ**

### **ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ КУРС**

для студентов 3 курса, обучающихся по ППССЗ  
по специальности 38.02.01  
Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)

Брянская область  
2015

УДК 631.162:657.22 (07)  
ББК 65.052  
П. 84

Прохорова Н.Н. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: теоретический курс: Учебное издание / Н.Н. Прохорова. – Брянск: Изд-во Брянского ГАУ, 2015. – 126 с.

Учебное издание предназначено для изучения теоретического курса по дисциплине ОП.12 Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве для студентов 3 курса факультета среднего профессионального образования, обучающихся по программе подготовки специалистов среднего звена по специальности СПО 38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет в сельском хозяйстве

Рецензент: к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и финансов Н.А. Тимошенко.

*Рекомендовано к изданию решением цикловой методической комиссией общепрофессиональных дисциплин, протокол № 1 от 31 августа 2015 г.*

© Брянский ГАУ, 2015  
© Прохорова Н.Н., 2015

## ВВЕДЕНИЕ

Дисциплина ОП.12 Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве является частью программы подготовки специалистов среднего звена, выделенной из вариативной части часов, предусмотренных ФГОС СПО по специальности 38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям).

Дисциплина входит в общепрофессиональный цикл.

В результате освоения дисциплины обучающийся должен **уметь:**

- использовать нормативно-управленческую информацию при ведении бухгалтерского учета на предприятиях АПК;
- отражать операции на счетах бухгалтерского учета и оформлять их документально по движению сельскохозяйственной продукции;
- составлять бухгалтерские учетные регистры по учету затрат и выхода продукции сельскохозяйственного производства;
- определять фактическую себестоимость единицы продукции, работ, услуг в сельском хозяйстве;
- работать на персональном компьютере для обработки информации на предприятиях АПК.

В результате освоения дисциплины обучающийся должен **знать:**

- Федеральный Закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях;
- основные требования к ведению бухгалтерского учета, объекты учета на предприятиях АПК;
- нормативные акты, регулирующие отношения предприятий АПК и государства;
- положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ;
- первичную и сводную учетную документацию предприятия АПК;
- источники формирования финансовых ресурсов в сельскохозяйственных предприятиях и методы их распределения;

-компьютерное обеспечение бухгалтерской деятельности на предприятиях АПК.

Содержание дисциплины ориентировано на подготовку обучающихся к освоению профессиональных модулей ППССЗ по специальности 38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям) и овладение профессиональными компетенциями (ПК):

**ВПД Документирование хозяйственных операций и ведение бухгалтерского учета имущества организации**

ПК 1.1. Обрабатывать первичные бухгалтерские документы.

ПК 1.2. Разрабатывать и согласовывать с руководством организации рабочий план счетов бухгалтерского учета организации.

ПК 1.3. Проводить учет денежных средств, оформлять денежные и кассовые документы.

ПК 1.4. Формировать бухгалтерские проводки по учету имущества организации на основе рабочего плана счетов бухгалтерского учета.

**ВПД Ведение бухгалтерского учета источников формирования имущества, выполнение работ по инвентаризации имущества и финансовых обязательств организации.**

ПК 2.1. Формировать бухгалтерские проводки по учету источников имущества организации на основе рабочего плана счетов бухгалтерского учета.

ПК 2.2. Выполнять поручения руководства в составе комиссии по инвентаризации имущества в местах его хранения.

ПК 2.3. Проводить подготовку к инвентаризации и проверку действительного соответствия фактических данных инвентаризации данным учета.

ПК 2.4. Отражать в бухгалтерских проводках зачет и списание недостачи ценностей (регулировать инвентаризационные разницы) по результатам инвентаризации.

ПК 2.5. Проводить процедуры инвентаризации финансовых обязательств организации.

**ВПД Проведение расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами.**

ПК 3.1. Формировать бухгалтерские проводки по начислению и перечислению налогов и сборов в бюджеты различных уровней.

ПК 3.2. Оформлять платежные документы для перечисле-

ния налогов и сборов в бюджет, контролировать их прохождение по расчетно-кассовым банковским операциям.

ПК 3.3. Формировать бухгалтерские проводки по начислению и перечислению страховых взносов во внебюджетные фонды.

ПК 3.4. Оформлять платежные документы на перечисление страховых взносов во внебюджетные фонды, контролировать их прохождение по расчетно-кассовым банковским операциям.

**ВПД Составление и использование бухгалтерской отчетности.**

ПК 4.1. Отражать нарастающим итогом на счетах бухгалтерского учета имущественное и финансовое положение организации, определять результаты хозяйственной деятельности за отчетный период.

ПК 4.2. Составлять формы бухгалтерской отчетности в установленные законодательством сроки.

ПК 4.3. Составлять налоговые декларации по налогам и сборам в бюджет, налоговые декларации по Единому социальному налогу (далее – ЕСН) и формы статистической отчетности в установленные законодательством сроки.

ПК 4.4. Проводить контроль и анализ информации об имуществе и финансовом положении организации, ее платежеспособности и доходности.

**В процессе освоения дисциплины у студентов формируются общие компетенции (ОК):**

ОК 1. Понимать сущность и социальную значимость своей будущей профессии, проявлять к ней устойчивый интерес.

ОК 2. Организовывать собственную деятельность, определять методы и способы выполнения профессиональных задач, оценивать их эффективность и качество.

ОК 3. Решать проблемы, оценивать риски и принимать решения в нестандартных ситуациях.

ОК 4. Осуществлять поиск, анализ и оценку информации, необходимой для постановки и решения профессиональных задач, профессионального и личностного развития.

ОК 5. Использовать информационно-коммуникационные технологии для совершенствования профессиональной деятельности.

ОК 6. Работать в коллективе и команде, обеспечивать ее

сплочение, эффективно общаться с коллегами, руководством, потребителями.

ОК 7. Ставить цели, мотивировать деятельность подчиненных, организовывать и контролировать их работу с принятием на себя ответственности за результат выполнения заданий.

ОК 8. Самостоятельно определять задачи профессионального и личностного развития, заниматься самообразованием, осознанно планировать повышение квалификации.

ОК 9. Быть готовым к смене технологий в профессиональной деятельности.

**СОДЕРЖАНИЕ ТЕОРЕТИЧЕСКОГО КУРСА**  
**по дисциплине**  
**ОП.12 Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве**

**РАЗДЕЛ 1. ВВЕДЕНИЕ**

**Тема 1.1. Основы организации бухгалтерского учета на  
сельскохозяйственных предприятиях**

**1 Роль и задачи бухгалтерского учета**

1. Бухгалтерская информация и ее значение в управлении сельскохозяйственным предприятием.
2. Особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях.

***1. Бухгалтерская информация и ее значение  
в управлении сельскохозяйственным предприятием***

Для нормального функционирования экономики необходима всесторонняя, объективная, оперативно поступающая информация. Важнейшим источником информации об экономической деятельности организаций, в том числе и сельскохозяйственных, являются данные, содержащиеся в бухгалтерском учете.

*Бухгалтерский учет* формирует информацию о работе сельскохозяйственных организаций. Он фиксирует все изменения, происходящие в производственной, снабженческой и сбытовой деятельности, т. е. дает необходимые сведения о кругообороте средств и процессе расширенного воспроизводства сельскохозяйственных предприятий. Все изменения, происходящие в хозяйственной деятельности, регистрируются в бухгалтерском учете с целью активного воздействия на улучшение работы организации через принятие правильных управленческих решений.

Поэтому бухгалтерский учет является составной частью системы управления производством. Он необходим прежде всего для информационного обеспечения системы управления, причем на всех ее уровнях. Учетная информация привлекается для управления на следующих уровнях: внутривозвращаемом (в производственных подразделениях), общехозяйственном (по

хозяйству в целом) и на внешних уровнях управления сельскохозяйственным производством. Данная информация составляет основу информационного обеспечения системы управления сельскохозяйственным производством.

На внутрихозяйственном уровне для этих целей используются данные первичного и сводного учета: от первичных документов до соответствующих отчетов подразделений; на общехозяйственном уровне – данные текущего бухгалтерского учета вплоть до отчетности; на внешних уровнях управления – главным образом данные отчетности (от текущей до годовой).

Значение бухгалтерского учета в системе управления не сводится только к функции информационного обеспечения. Бухгалтерский учет выполняет и другую важнейшую роль – обеспечение контроля за сохранностью собственности организаций. Большое значение контрольная функция бухгалтерского учета имеет в условиях, когда повсеместно внедряются экономические методы воздействия на качество работы предприятий. Это значит, что бухгалтерский учет не только должен сигнализировать о недостатках в работе, о нерациональном использовании ресурсов и т. п., но путем соответствующей организации учетной службы призван поставить заслон этим негативным явлениям.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

## ***2. Особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях***

Особенности бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях можно свести к следующим.

1. Поскольку основным средством производства в сельском хозяйстве является земля, важно обеспечить точный учет земельных угодий и вложений, осуществляемых в землю. Земельные угодья учитывают в натуральных показателях (гектарах), дополнительные (в качестве капитальных) вложения в землю и покупные земли – в денежном выражении. Последние при-



ходуются в составе основных средств в соответствующих объектах инвентарного либо неинвентарного характера,

2. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве должен обеспечить учет поголовья животных и происходящих в нем изменений (прирост живой массы, приплод и т.п.), а также производственных процессов, протекающих в отраслях растениеводства и животноводства при всей их специфичности и неповторимости. Понятно, что сельскохозяйственный учет здесь должен применять свой арсенал средств, отличный от соответствующих приемов в других отраслях народного хозяйства.

3. Сельскохозяйственное производство пространственно рассредоточено, процесс производства ведется на больших площадях, в нем широко применяются тракторы, комбайны, сельскохозяйственные машины и т. п. Естественно, что бухгалтерский учет должен обеспечить достоверный учет всего многообразного арсенала мобильных машин и механизмов, деятельности всех подразделений.

4. В сельском хозяйстве из-за влияния естественных факторов характерна значительная длительность процессов производства, которая в большинстве отраслей выходит за пределы календарного года. Поэтому в бухгалтерском учете необходимо разграничивать затраты по производственным циклам, которые не совпадают с календарным годом: затраты прошлых лет под урожай текущего года, затраты текущего года под урожай будущих лет и т.п.

5. Биологические особенности сельскохозяйственных растений и животных связаны с тем, что от одной культуры или вида скота получают несколько видов продукции. В связи с этим в бухгалтерском учете возникает необходимость соответствующего разграничения затрат.

6. Получение готовой продукции приурочено к срокам созревания растений и выращивания животных. Поэтому во многих отраслях (особенно в растениеводстве) выход продукции происходит одновременно в период уборки урожая. Все это предъявляет жесткие требования к организации учета выхода продукции, ее продаже и материальному учету.

7. Значительная часть продукции собственного производства в сельском хозяйстве поступает во внутренний оборот, т. е. на внутрихозяйственное потребление (внутриотраслевое и меж-

отраслевое): продукция растениеводства – на семена, на корм, скоту и т.д., продукция животноводства – на корм скоту, на удобрения в растениеводстве. Все это диктует необходимость организации в бухгалтерском учете четкого отражения движения продукции на всех стадиях внутривладельческого оборота.

8. Кооперативы, унитарные предприятия и объединения, товарищества и ассоциации, крестьянские хозяйства являются сельскохозяйственными предприятиями, поэтому с производственной точки зрения они имеют много общего, и бухгалтерский учет в них строится на единых принципах. Вместе с тем специфические особенности каждого конкретного вида формирования предприятий определяют и некоторые различия в бухгалтерском учете на каждом из них. Существенные различия в учете наблюдаются в кооперативных формированиях и в индивидуальных крестьянских хозяйствах.

9. Из-за влияния естественных климатических факторов в сельском хозяйстве, особенно в отраслях растениеводства, пока еще сохраняется значительная сезонность. Бухгалтерский учет отражает сезонность в работах и затратах и в какой-то степени сам подвержен влиянию этого фактора: в период основных сельскохозяйственных работ и уборки урожая объем учетных работ возрастает, в период сезонного снижения работ и затрат – сокращается. К особенностям бухгалтерского учета в сельском хозяйстве следует отнести также исключительную значимость первичной регистрации объема выхода продукции (в момент ее получения), поскольку в сельском хозяйстве, в отличие от многих других отраслей материального производства, нет непосредственной функциональной зависимости между объемом производственных затрат и выходом продукции (что обычно используется в других отраслях для последующего контроля).

Однако при всем своеобразии учета в сельском хозяйстве ему присущи общие черты, характерные для учета в любой отрасли народного хозяйства: он строится по единому унифицированному плану счетов, в нем применяются типовые регистры бухгалтерского учета и те же формы и методы организации учетных работ. Все это дает основание считать сельскохозяйственный учет составной частью единого бухгалтерского учета в отраслях народного хозяйства.

## **2: Основные принципы организации финансового бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях**

1. Основные задачи и требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету.
2. Основные принципы организации финансового бухгалтерского учета.

### ***1. Основные задачи и требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету***

Главной целью бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях являются анализ, интерпретация и использование экономической информации для выявления тенденций развития предприятия, выбора варианта и принятия управленческих решений. В частности, учетная информация используется на следующих уровнях управления: внутрихозяйственном (в производственных подразделениях – данные первичного и сводного учета), общехозяйственном (по хозяйству в целом – данные текущего бухгалтерского учета, включая данные отчетности) и внешнем уровне управления сельскохозяйственным производством (используется в основном квартальная и годовая бухгалтерская отчетность). Кроме информационной, бухгалтерский учет выполняет контрольную функцию, суть которой сводится к иллюстрации выполнения организационного плана и оценке рентабельности каждой отрасли хозяйства, а также к предотвращению провалов в работе, нерационального использования ресурсов и, следовательно, к сохранению средств предприятия.

Бухгалтерский учет в соответствии с законодательством Российской Федерации позволяет сельскохозяйственным предприятиям решить следующие задачи:

- формировать полную и достоверную информацию о деятельности предприятия и его имущественном положении, необходимую внутренним пользователям бухгалтерской отчетности (руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества предприятия) и внешним пользователям (инвесторам, поставщикам, кредиторам, налоговым, финансовым, банковским органам и др.);

- предоставлять информацию для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов согласно утвержденным нормам, нормативам и сметам;

- предотвращать негативные явления в хозяйственно-финансовой деятельности предприятия;

- выявлять и мобилизовывать внутрихозяйственные резервы обеспечения финансовой устойчивости предприятия;

- осуществлять оценку фактического использования выявленных резервов.

Объектами бухгалтерского учета в сельском хозяйстве являются:

- имущество предприятия (основные средства, материально-производственные запасы, нематериальные активы, финансовые вложения, денежные средства и др.);

- собственный капитал (уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, фонды специального назначения, резервы, нераспределенная прибыль);

- задолженность других организаций (дебиторская задолженность) и обязательства сторонним организациям и физическим лицам (кредиторская задолженность, кредиты банков, займы);

- хозяйственные операции, осуществляемые предприятиями в процессе их деятельности и вызывающие изменения в составе имущества и обязательств.

Требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на сельскохозяйственном предприятии, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель этого предприятия.

Руководитель сельхозпредприятия может в зависимости от объема работы:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером; ввести в штат должность бухгалтера; передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту; вести бухгалтерский учет лично.

Сельскохозяйственное предприятие ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета предприятия.

Рабочий план счетов бухгалтерского учета разрабатывается на предприятии на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного Министерством финансов Российской Федерации.

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций (фактов хозяйственной деятельности) ведется в валюте Российской Федерации – в рублях. Документальное отражение имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Для ведения бухгалтерского учета в сельскохозяйственном предприятии формируется учетная политика, предполагающая имущественную обособленность и непрерывность деятельности организации, последовательность применения учетной политики, а также временную определенность фактов хозяйственной деятельности.

Учетная политика организации должна отвечать требованиям полноты, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

В бухгалтерском учете сельскохозяйственного предприятия текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг (основная деятельность) и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями (инвестиции), учитываются раздельно.

## ***2. Основные принципы организации финансового бухгалтерского учета***

Организация финансового бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях складывается из ряда элементов: системы документирования операций при помощи соответствующей

ющих форм первичного учета; документооборота в сочетании с графиком выполнения учетных работ; плана счетов, состоящего из бухгалтерских счетов для отражения хозяйственных операций; применяемой формы бухгалтерского учета; организационной структуры учетного процесса и распределения служебных обязанностей в бухгалтерии; организации хранения бухгалтерской документации и регистров. Некоторые из перечисленных элементов, являясь составными частями организации бухгалтерского учета, вместе с тем имеют самостоятельное значение. Это относится к плану счетов и формам бухгалтерского учета, применяемым в хозяйствах, поэтому эти вопросы выделяются особо.

#### *Система документирования*

Система документирования хозяйственных операций – важнейшая составная часть организации бухгалтерского учета на предприятии. Для оформления всех происходящих хозяйственных операций применяют единые, унифицированные формы документов первичного учета. Для сельхозпредприятий они утверждены приказом Министерства сельского хозяйства № 750 от 16.05.2003 г., одобрены Госкомстатом РФ и включены в соответствующие альбомы форм первичных документов Госкомстата РФ. В составе форм первичного учета выделяются документы по учету основных средств, учету труда и его оплате, по материальному учету (предметов труда и готовой продукции) и учету денежных средств, а также расчетных операций. Кроме того, имеются различные специализированные формы документов для отражения результатов инвентаризации, оформления пенсий, пособий и т. п.

#### *Документооборот*

Документооборот имеет важное организующее значение в бухгалтерском учете. В самом общем виде он представляет собой движение документов в учетном процессе от момента их составления до завершения использования и сдачи в архив. Документооборот должен разрабатываться в каждом хозяйстве с учетом конкретных его особенностей: специализации, организационной структуры, размещения производств, расположения и удаленности складов и подразделений, места оформления первичных документов, состояния транспортных средств и т.п. Для четкой регламентации движения документов документооборот

оформляется (по каждому документу в отдельности или чаще в сводном виде) в виде графика (табеля документооборота), где указываются: наименование и номер каждой формы документа, его назначение, в какие сроки, в каком количестве и кем составляется, кто подписывает (либо утверждает) документ, когда и куда он представляется, кто его принимает, проверяет и обрабатывает, куда и на основании чего делаются записи. График документооборота составляется главным бухгалтером и после утверждения руководителем хозяйства становится обязательным для исполнения.

#### *График выполнения учетных работ*

График выполнения учетных работ тесно связан с графиком документооборота, является его продолжением и логическим завершением. Если в графике документооборота фиксируется движение документов от их составления до использования, то в графике выполнения учетных работ указывается перечень учетных работ, выполняемых в бухгалтерии на основании поступивших и обработанных первичных документов. Такой график может составляться раздельно по каждому структурному подразделению, имеющему свой учетный аппарат, а затем по хозяйству в целом либо только по хозяйству в целом, если все учетные работы в хозяйстве сосредоточены в центральной бухгалтерии.

В графике выполнения учетных работ указываются: наименование и номер соответствующих учетных регистров (журналов-ордеров, вспомогательных ведомостей, прочих регистров аналитического учета); документы, на основании которых каждый из них составляется; сроки исполнения и составитель. Для рациональной организации бухгалтерского учета график выполнения учетных работ должен предусматривать равномерную нагрузку учетного аппарата в течение всего месяца.

#### *Распределение обязанностей в бухгалтерии*

Распределение обязанностей в бухгалтерии также связано с планом выполнения учетных работ, который должен предусматривать равномерную нагрузку учетного аппарата в течение месяца. Исходя из этого в первую очередь строится распределение служебных обязанностей в бухгалтерии. Разумеется, при этом учитываются и другие факторы: важность той или иной работы, квалификация исполнителей, организационная структура учетного процесса и др.

При распределении служебных обязанностей исходят из того, чтобы самые ответственные и сложные работы выполнялись наиболее квалифицированными работниками. Так, главный бухгалтер или заместитель главного бухгалтера обычно ведут обработку кассовых и банковских документов и запись их в регистры. Квалифицированный работник бухгалтерии (обычно зам. главного бухгалтера) ведет учет затрат на производство (особенно по животноводству), опытный работник – материальный учет и т.д. Распределение обязанностей строится таким образом, чтобы была обеспечена взаимозаменяемость работников. При компьютеризации учета особое внимание обращается на заполнение реквизитов, которые вводятся в компьютер.

#### *Организационная структура учетного процесса*

Организационная структура учетного процесса на сельскохозяйственных предприятиях может строиться на принципах полной централизации, децентрализации, частичной децентрализации.

Полная централизация учетного процесса заключается в том, что весь учетный процесс сосредоточен в центральной бухгалтерии. В подразделениях хозяйства, в бригадах, на фермах ведется лишь первичный учет. Заполненные первичные документы поступают в центральную бухгалтерию, где их проверяют, обрабатывают, сверяют и все записи вносят в учетные регистры. Такая организационная структура учетного процесса была характерна для небольших хозяйств. Однако в последние годы, особенно в связи с внедрением компьютеризации учета и цеховой структуры управления, такая организация учетного процесса становится все более распространенной.

Полная децентрализация учетного процесса на сельскохозяйственных предприятиях применяется очень редко. Она состоит в том, что в каждом подразделении хозяйства ведется полный цикл учетных работ от заполнения первичных документов до оформления всех учетных регистров и составления баланса. За центральной бухгалтерией хозяйства в этом случае закреплен лишь сводный учет по хозяйству в целом с составлением сводного баланса.

Более распространенной является частичная децентрализация. В этом случае в подразделениях хозяйства (отделениях, участках, бригадах, фермах) ведется документальное оформле-



ние хозяйственных операций, группировка и сводка документов вплоть до составления производственных отчетов или лицевых счетов подразделений. Здесь же, как правило, начисляется заработная плата (оплата труда) и составляются платежные ведомости. Отражение совершенных операций в регистрах бухгалтерского учета производится в центральной бухгалтерии хозяйства на основании представляемых из подразделений производственных, материальных отчетов и других сводных документов с приложенными к ним первичными документами.

#### *Хранение бухгалтерских документов и учетных регистров*

Хранение бухгалтерских документов и учетных регистров в соответствии с установленными правилами – важный элемент организации бухгалтерского учета. На каждом предприятии для хранения документов предусмотрена организация текущего архивного хозяйства. Для архива выделяется специальное помещение, которое должно быть изолированным и сухим, снабженным противопожарными средствами, оборудованным стеллажами и другими необходимыми устройствами для хранения. Все использованные бухгалтерские документы и учетные регистры в установленные сроки передают в текущий архив. Для этого их предварительно брошюруют и группируют по тематическим разделам и в хронологическом порядке. Доступ к материалам, находящимся в текущем архиве хозяйства, регулируется правилами, разработанными главным бухгалтером и утвержденными руководителем хозяйства, где указываются лица, имеющие право на получение документов из архива, порядок их выдачи, возврата и т.п.

Перечень и сроки хранения типовых документов утверждены в централизованном порядке. Согласно этому перечню годовые бухгалтерские отчеты, балансы и объяснительные записки к ним хранятся постоянно, квартальные отчеты и балансы – 5 лет, переписка об утверждении отчетов и балансов – 5 лет. Лицевые счета рабочих и служащих хранятся до достижения ими 75 лет, расчетно-платежные ведомости – 5 лет (в случае, если они заменяют лицевые счета рабочих и служащих, – до 75 лет). Срок хранения 5 лет установлен для большинства видов бухгалтерских документов и регистров: главных книг, журналов-ордеров, расчетных таблиц, вспомогательных и контрольных книг, журналов, карточек, кассовых книг, оборотных ведомостей, документов

о проведении инвентаризаций, ревизий, актов проверок кассы, первичных документов и приложений к ним, зафиксировавших факт совершения хозяйственной операции и явившихся основанием для бухгалтерских записей (кассовые, банковские документы, документы по учету труда, товарно-материальных ценностей и т. д.). Срок хранения 5 лет установлен для актов о проведении документальных ревизий финансово-хозяйственной деятельности, переписки о паспортизации зданий и сооружений, договоров о материальной ответственности (после увольнения соответствующих лиц). Некоторые документы хранятся до тех пор, пока минует надобность в них (но не менее 5 лет).

## **РАЗДЕЛ 2. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ**

### **Тема 2.1. Готовая продукция и задачи учета**

#### **1. Готовая продукция и задачи учета**

1. Понятие, задачи учета готовой продукции.
2. Оценка готовой продукции, первичный учет движения готовой продукции.

#### ***1. Понятие, задачи учета готовой продукции.***

К готовой продукции сельского хозяйства относится продукция, полученная в результате осуществления производственного процесса в растениеводстве и животноводстве, а также продукция промышленных производств, если таковые существуют на сельскохозяйственном предприятии.

Готовая продукция – это конечный результат производственного цикла, предназначенный для продажи. Однако в сельском хозяйстве в силу его специфики готовая продукция может расходоваться и внутри хозяйства. Кроме того, готовая продукция сельского хозяйства является продуктом природного процесса, что обуславливает наличие как основной, так и побочной продукции. При этом производство в сельском хозяйстве сезонное. К особенностям большинства предприятий отрасли можно отнести также территориальную разобщенность и неоднородность производства.

Все это накладывает отпечаток на учетный процесс на сельскохозяйственных предприятиях, в частности на учет готовой продукции. Из-за сезонности производства учет готовой продукции в течение года ведут по нормативным расценкам и только в конце финансового года бухгалтер в результате сложных расчетов может исчислить фактическую себестоимость готовой продукции. Помимо прочего, непрерывность производственного процесса диктует необходимость четкого установления момента выхода готовой продукции определенного вида, что позволяет реально оценить и уже готовую продукцию, и средства, оставшиеся в незавершенном производстве, сумма которых на некоторых сельскохозяйственных предприятиях даже в конце года достигает половины их оборотных активов. Особенно важен на сельскохозяйственных предприятиях контроль. Территориальная разобщенность производства, трудоемкость процесса (следовательно, большая численность задействованных работников), разнообразие и значительный объем документации, неоднородность продукции создают возможность для утечки некоторых видов готовой продукции из мест непосредственного изготовления, а также во время транспортировки, хранения и т.д.

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» готовая продукция является частью МПЗ организации. Основные задачи учета готовой продукции определены п. 6 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Бухгалтерский учет готовой продукции должен обеспечивать:

- формирование фактической себестоимости готовой продукции;
- контроль за правильным и своевременным документальным оформлением операций поступления и отпуска продукции, сохранностью готовой продукции, своевременностью расчетов покупателей и заказчиков;
- контроль выполнения сметы расходов, связанных с отгрузкой и реализацией продукции.

Необходимыми предпосылками создания оптимальной системы контроля за сохранностью готовой продукции являются:

- наличие должным образом оборудованных складов и

кладовых или специально приспособленных площадок (для запасов открытого хранения);

- размещение запасов по секциям складов, а внутри них по отдельным группам и типо–сорто–размерам (в штабелях, стеллажах, на полках и т.п.) таким образом, чтобы была обеспечена возможность их быстрой приемки, отпуска и проверки наличия; в местах хранения каждого вида запасов должен быть прикреплен ярлык с указанием данных о находящемся запасе;

- оснащение мест хранения запасов весовым хозяйством, измерительными приборами и мерной тарой;

- определение перечня центральных (базисных) складов, складов (кладовых), являющихся самостоятельными учетными единицами;

- определение круга лиц, ответственных за приемку и отпуск запасов (заведующих складами, кладовщиков, экспедиторов и др.), правильное и своевременное оформление этих операций, а также за сохранность вверенных им запасов; заключение с этими лицами в установленном порядке письменных договоров о материальной ответственности, увольнение и перемещение материально ответственных лиц по согласованию с главным бухгалтером предприятия;

- определение перечня должностных лиц, которым предоставлено право подписи документов на отпуск со складов продукции, а также выдач разрешения (пропуска) на вывоз продукции со складов и иных мест хранения.

## ***2. Оценка готовой продукции, первичный учет движения готовой продукции***

В ПБУ 5/01 устанавливаются правила формирования в бухгалтерском учете информации о готовой продукции организации и предусматриваются следующие направления оценки готовой продукции:

- продукции при поступлении;
- продукции при отпуске в производство, выбытии. Готовую продукцию в сельском хозяйстве оценивают следующими способами:

- 1) по фактической производственной себестоимости. Этот

способ может применяться на предприятиях индивидуального производства с ограниченной номенклатурой массового производства;

2) по неполной (сокращенной) производственной себестоимости продукции. Неполную себестоимость исчисляют по фактическим затратам без общехозяйственных расходов;

3) по плановой (нормативной) производственной (полной или сокращенной) себестоимости. Это обусловлено спецификой сельскохозяйственного производства. В течение года учет готовой продукции ведут в плановой оценке, а в конце года эту оценку доводят до фактической себестоимости, списывая или дописывая калькуляционные разницы.

Фактическую себестоимость готовой продукции при ее изготовлении на самом предприятии определяют исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

В учетной политике предприятия должны быть отражены применяемые способы оценки готовой продукции при их отпуске в производство и другом выбытии.

В соответствии с п. 16 ПБУ 5/01 установлены следующие способы оценки готовой продукции при выбытии:

1) по себестоимости каждой единицы;

2) по средней себестоимости;

3) по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО).

Предприятие может применять различные способы оценки готовой продукции, но по каждой группе (виду) запасов в течение отчетного года возможен только один способ оценки.

Оценка готовой продукции по средней себестоимости проводится по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

Готовую продукцию учитывают в количественных и стоимостных измерителях.

*Документальное оформление поступления и выбытия готовой продукции.*

Продукция растениеводства.

а) зерновая продукция. Первичный учет зерновой продук-

ции, полученной от урожая, можно вести, используя 3 варианта.

При первом используют реестры отправки зерна и другой продукции с поля (ф. СП-1). 2 способа: 1) 3 экземпляра – шоферу, комбайнеру, а зав. током (весовщику). 2) 2 экземпляра – шоферу, комбайнеру, а зав. током в этом случае ведет реестр приема зерна и другой продукции (ф. СП-2).

При втором варианте – применяется путевка на вывоз продукции с поля (ф. СП-4) (3 экземпляра).

При третьем – применяют талоны и специальные реестры: талоны водителя (ф. СП-5), и комбайнера (ф. СП-6); реестр приема зерна от водителя (ф. СП-8); реестр приема зерна весовщиком (ф. СП-9).

В течение дня зав. током делает записи в ведомость движения зерна и другой продукции (ф. СП-11), которая является сводным документом о поступлении и расходовании зерна.

Зерно, поступившее на ток, в большинстве случаев, сушат и сортируют. Результаты процесса сортировки и сушки отражают в акте на сортировку и сушку продукции растениеводства.

При отправке зерна на хлебоприемные пункты выписывают товарно-транспортную накладную (зерно) (ф. СП-11).

При отправке зерна на склады хозяйства с тока выписывают накладную (внутрихозяйственного назначения).

Первичные документы по учету выхода продукции овощеводства, садоводства, картофеля и бахчевых культур является дневник поступления сельскохозяйственной продукции (ф. СП-14). При отправке данной продукции заготовительным организациям составляют товарно-транспортную накладную (овощи, плоды, ягоды, лубяные культуры) (ф. СП-34).

В специализированных хозяйственных для оприходования продукции садоводства – дневник поступления продукции садоводства (ф. СП-16), а продукции закрытого грунта – дневник поступления продукции закрытого грунта (ф. СП-15).

## 2. Продукция животноводства.

Учет молока. Ежедневный учет молока ведут в журнале учета надоя молока (ф. СП-21). Отправка молока на заготовительные предприятия оформляются товарно-транспортной накладной (молсырье) (ф. СП-21). При отправке молока в детским дошкольным учреждениям, на общественное питание и др.

пункты внутри хозяйства выписывают накладную или лимитно-заборную карту (ф. М-8). Расход молодняка на выпойку телятам отражают в ведомости учета расхода кормов. Сводным документом на поступление и расходование молока является ведомость учета движения молока (ф. СП-27), шерсть оприходуют на основании дневника поступления и отправки шерсти (ф. СП-25) из которого данные записывают в акт настрига и приемки шерсти (ф. СП-24).

Яйца и прочую продукцию оприходуют по дневникам поступления сельскохозяйственной продукции (ф. СП-14).

## **2. Синтетический и аналитический учет готовой продукции**

1. Организация складского хозяйства и складского учета готовой продукции.

2. Синтетический учет готовой продукции в бухгалтерии, регистры аналитического учета.

### ***1. Организация складского хозяйства и складского учета готовой продукции***

Для обеспечения сохранности продукции на предприятиях организуется складское хозяйство. Все складские посещения должны быть оборудованы противопожарными средствами и иметь хорошо налаженное весовое хозяйство, а также необходимый инвентарь.

Материально-ответственные лица (МОЛ) отвечают за сохранность вверенной им готовой продукции. Со своей стороны руководители хозяйства должны создать им необходимые условия для работы, в т.ч. организовать охрану складов в нерабочее время и ночные часы и т. п.

МОЛ назначают руководители хозяйства, с каждым из которых в установленном порядке заключается письменный договор о материальной ответственности. МОЛ проходят специальный инструктаж о своих обязанностях и ответственности, который проводит главный бухгалтер.

На всех складах, в кладовых и в других местах хранения учет ведут на карточках складского хозяйства (тип. межвед. ф. № М-17). На складе карточки хранятся в специальных картоте-

ках по учетным группам, а внутри группы – по номенклатурным номерам. Карточка открывается на каждый номенклатурный номер продукции и материалов.

На складах и в кладовых с небольшой номенклатурой материалов и продукции вместо карточек допускается введение книги складского учета (ф. №-40).

В книге складского учета или соответственно в карточках складского учета материалов на каждый вид хранимых готовой продукции открывается отдельный счет; учет ведут только в натуральных измерителях. Записи в книге (карточках) складского учета производят строго по каждому документу; объединение нескольких документов в одну запись не допускается. Из накопительных документов записи делают по мере их закрытия, но не позднее 1-го числа следующего за отчетным месяца.

Разовый отпуск готовой продукции со склада оформляется накладной (внутрихозяйственного назначения), а неоднократно лимитно-заборной ведомостью. Заполняются в 2-х экземплярах один – кладовщику, 2-й – получателю.

Материально-ответственное лицо при поступлении готовой продукции, расписываясь в документе о передаче материальных ценностей (актах, накладных и т.п.), оставляет второй экземпляр документа у себя. При выбытии продукции со склада бухгалтерия оформляет два экземпляра накладных, один из которых остается у лица, получившего продукцию, другой – остается на складе. Все движение готовой продукции должно отражаться в карточках складского учета (типовая межведомственная форма № М-17) или, что удобнее при большой номенклатуре товарно-материальных ценностей, в книге складского учета (форма № 40). В этих документах отражают приход, расход и остаток каждой номенклатуры товарно-материальных ценностей.

В конце каждого месяца на основании первичных документов и записей в книге (карточках) складского учета МОЛ составляет отчет о движении материальных ценностей (ф. 265-АПК).

К отчету прилагаются все первичные документы за месяц. Отчеты составляют МОЛ обычно в натуральных измерителях; оценку отраженных в отчете материальных ценностей производят в бухгалтерии. Отчеты составляют в 2-х экземплярах, из которых один остается в бухгалтерии, а второй с подписью бух-



галтера в приемке возвращается кладовщику после сверки его данных с документами.

## ***2. Синтетический учет готовой продукции в бухгалтерии, регистры аналитического учета***

Выпуск готовой продукции должен осуществляться под постоянным контролем со стороны учетного аппарата предприятия, так как бесперебойное поступление продукции из процесса производства предполагает своевременность выполняемых договорных отношений с покупателями, организации расчетов с бюджетом, внебюджетными фондами, работниками предприятия.

После того как продукция прошла последний этап производственного цикла, она считается готовой и, если не поступает сразу в реализацию, должна быть сдана на хранение материально ответственному лицу (кладовщику).

Фактическое движение готовой продукции отражается в производственных отчетах и отчетах о движении материальных ценностей. Вся первичная документация на оприходование готовой продукции находит свое отражение в отчетах о движении материальных ценностей, на основании которых на сельскохозяйственных предприятиях составляются ведомость № 46-АПК учета материальных ценностей, товаров и тары. Цифровые данные ведомости используют в дальнейшем для заполнения журналов-ордеров № 10-АПК и № 11-АПК.

После сверки всех данных первичных документов с информацией, представленной в учетных регистрах, в бухгалтерии составляют сальдовые ведомости.

Оприходование готовой продукции в зависимости от ее дальнейшего использования возможно на счете 10 «Материалы» или 43 «Готовая продукция». На счет 10 готовую продукцию приходят в том случае, когда точно известно о ее дальнейшем использовании на нужды хозяйства. Если направление использования продукции неизвестно или готовая продукция направляется на реализацию, она находит свое отражение на активном балансовом основном синтетическом счете 43.

На сельскохозяйственных предприятиях могут быть использованы следующие субсчета:

43–1 «Готовая продукция растениеводства». На этом субсчете учитывается продукция растениеводства, оприходованная от урожая и предназначенная для продажи, натуральной оплаты работникам предприятия или переработки в хозяйстве. При этом составляют проводку: Дт 43–1 «Готовая продукция растениеводства» Кт 20–1 «Растениеводство».

После доработки, сушки и сортировки готовую продукцию приходят в новой оценке:

Дт 43 «Готовая продукция» Кт 20–1 «Растениеводство».

Полученные зерноотходы и семена списываются в дебет субсчета 10–7 «Корма»;

43–2 «Готовая продукция животноводства». На этом субсчете фиксируются записи по оприходованию готовой продукции животноводства:

Дт 43–2 «Готовая продукция животноводства» Кт 20–2 «Животноводство», 23–7 «Гужевой транспорт»;

43–3 «Готовая продукция промышленности»;

43–4 «Готовая продукция вспомогательных, обслуживающих и других производств». На субсчетах 43–3 и 43–4 учитывают готовую продукцию, произведенную промышленными, вспомогательными, обслуживающими и прочими производствами и хозяйствами. Поступление и расход готовой продукции, выпущенной данными производствами, отражают по видам, цехам, структурным подразделениям;

43–5 «Готовая продукция, закупленная у населения для реализации». Продукция, приобретенная у населения, должна учитываться отдельно от продукции собственного производства, а также отдельно выполняют записи по ней при реализации.

Реализация и прочее выбытие готовой продукции отражается по кредиту счета 43 «Готовая продукция» и дебету счетов 90 «Продажи», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и пр. Данная корреспонденция отражает продажу продукции по плановой себестоимости с отражением фактической себестоимости в конце финансового года путем дополнительной проводки или методом «красного сторно» на сумму разницы между плановой и фактической себестоимостью.

Правильный учет и оценка готовой продукции на сельскохозяйственных предприятиях важны для определения финансо-

вого результата, формируемого на синтетическом счете 90 «Продажи». При учете выручки от реализации в настоящее время применяется метод «по отгрузке» (принцип начисления). При этом согласно ПБУ 9/99 «Доходы организации» следует точно придерживаться критериев, по которым признается выручка от реализации:

- право организации на получение этой выручки;
- сумма выручки может быть определена;
- уверенность в том, что в результате конкретной операции увеличатся экономические выгоды организации;
- право собственности на продукцию перешло от организации к покупателю;
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату реализованной готовой продукции, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в учете организации признается кредиторская задолженность, а не выручка.

Показатель выручки от реализации продукции трактуется в соответствии с действующим законодательством следующим образом:

- в бухгалтерском учете – это сумма, на которую покупателю предъявлены расчетные документы к оплате за отгруженную продукцию;
- в налогообложении – это сумма денежных средств, поступивших за отгруженную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги), или сумма, на которую покупателю предъявлены документы к оплате.

Согласно ст. 40 ГК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, указанная сторонами сделки. Этой же статьей предусмотрено, что налоговые органы вправе в определенных случаях контролировать правильность применения цен сторонами.

В бухгалтерском учете выпуск и реализация готовой продукции могут отражаться с применением (или без применения) счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», который предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции (сданных работах, оказанных услугах) за отчетный период.

Бухгалтерский учет готовой продукции с применением данного счета ведут по нормативной себестоимости. В этом случае фактически выпущенную и сданную на склад в течение месяца готовую продукцию оценивают по нормативной (плановой) себестоимости и отражают по кредиту счета 40 в корреспонденции со счетом 43. Реализованную продукцию учитывают по нормативной (плановой) стоимости по дебету счета 90 и кредиту счета 43.

По окончании месяца на счете 40 формируется информация о выпущенной из производства продукции (сданных работах, оказанных услугах) в двух оценках:

1) по дебету – фактическая производственная себестоимость;

2) по кредиту – нормативная (плановая) себестоимость. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 выявляют отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой). Превышение последней над фактической отражают сторнировочной записью по дебету счета 90 и кредиту счета 40. Превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) показывают по дебету счета 90 и кредиту счета 40 дополнительной записью.

Таким образом, вся сумма отклонений по реализации готовой продукции будет списана на финансовые результаты. Счет 40 на конец месяца сальдо не имеет.

Если готовую продукцию учитывают без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то на счете 43 «Готовая продукция» в отдельности отражают нормативную себестоимость готовой продукции, а по субсчету – отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции.

Превышение фактической себестоимости над учетной ценой отражают по дебету субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» и кредиту счетов учета затрат. Если фактическая себестоимость ниже учетной цены, то на разницу делают сторнировочную запись.

Если сельскохозяйственное предприятие занимается реализацией товарно-материальных ценностей, приобретенных специ-

ально для продажи, то в рабочем плане счетов этого предприятия должен быть предусмотрен счет 41 «Товары», предназначенный для обобщения информации о наличии и движении таких ценностей. Если среди прочей деятельности сельскохозяйственное предприятие ведет розничную торговлю, может использоваться счет 42 «Торговая наценка», предназначенный для обобщения информации о торговых наценках (скидках, надбавках) на товары, если их учет ведется по продажным ценам.

Как правило, любое предприятие, в том числе сельскохозяйственное, если оно занимается торговой деятельностью, ведет счет 44 «Расходы на продажу». Предназначен этот счет для сбора и обобщения информации о расходах, связанных с продажей работ, услуг, товаров, продукции. На данном счете могут быть отражены расходы на упаковку и затаривание, рекламу, оплату труда работников, занятых в сфере торговли, аренду и прочие расходы по содержанию основных средств, предназначенных для сбытовой деятельности и т.п.

Для обобщения информации об уже отгруженной с предприятия продукции задействуют счет 45 «Товары отгруженные». Применение этого счета необязательно, но он удобен в случае, если при реализации продукции существует определенный временной разрыв между отгрузкой продукции и ее оплатой.

### **РАЗДЕЛ 3. УЧЕТ ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ**

#### ***Тема 3.1. Объекты, задачи и методы оценки животных на выращивании и откорме***

1. Экономическое содержание и задачи учета животных на выращивании и откорме.
2. Методы оценки животных на выращивании и откорме.

#### ***1. Экономическое содержание и задачи учета животных на выращивании и откорме***

Животные на выращивании и откорме составляют особую группу оборотных средств. Молодняк животных и животные на выращивании являются предметами труда и учитываются в соста-

ве оборотных активов организации на инвентарном счете 11 «Животные на выращивании и откорме». Процесс выращивания и откорма животных связан с затратами живого труда, расходом денежных и материальных средств, учет которых ведется на счете 20 «Основное производство» субсчете 2 «Животноводство». Достигнув определенного возраста, молодняк животных переводят в группу средств труда и учитывают на счете 01 «Основные средства». Скот, выбракованный из основного стада и поставленный на откорм, становится предметами труда и для учета переводится на счет 11 «Животные на выращивании и откорме». Также на счете 11 учитываются мелкие животные, характеризующиеся быстрой отдачей (кролики, звери, птица, пчелы). Эти группы животных являются основными средствами, в целях упрощения учитываются в составе оборотных средств на счете 11.

Перед бухгалтерским учетом животных на выращивании и откорме ставятся следующие задачи:

1. контроль за поступлением и сохранностью поголовья молодняка и животных на откорме;

2. своевременное документальное оформление операций по движению поголовья и изменению живой массы;

3. правильное определение результатов выращивания молодняка и животных на откорме;

систематическое обобщение данных по движению поголовья и изменению живой массы в регистрах бухгалтерского учета.

## ***2. Методы оценки животных на выращивании и откорме***

Поскольку содержание животных на выращивании и откорме связано с текущими материально - денежными затратами, при любом его движении (рождении, переводе из группы в группу, продаже и т.д.) необходимо знать его исходную стоимость.

Оценка поступившего приплода при рождении производится следующим образом:

### **1. По плановой себестоимости 1 головы приплода:**

- а) **телят в молочном скотоводстве** (себестоимость 1 головы приплода определяется делением 10% плановых калькуляционных затрат на содержание коров и быков производителей на количество голов приплода);

б) **жеребят** (1 голова приплода приравнивается к плановой себестоимости 60 кормо-дней содержания взрослой лошади);  
в) **цыплят, утят, гусят, индюшат** (суточные птицы) согласно себестоимости инкубации.

**2. По плановой себестоимости 1 ц живой массы исходя из живой массы при рождении:**

а) **поросят;**

б) **олений;**

в) **телят в мясном скотоводстве;**

**3. Пушных зверей** в условной оценке, равной 50% плановой себестоимости 1 головы к моменту отбивки от маток.

**4. Себестоимость ягнят** на момент рождения определяется:

а) в шерстно-мясном и мясошерстном овцеводстве в размере 10% калькуляционных затрат;

б) в романовском – 12% калькуляционных затрат;

в) в каракульском – 15% калькуляционных затрат;

(Калькуляционные затраты – это общие затраты на содержание овец основного стада за минусом стоимости прочей продукции).

**5. Новые пчелосемьи** приходят по плановой себестоимости (при этом 1 кг пчел приравнивается к себестоимости 10 кг меда).

**Животных, купленных на стороне,** оценивают по стоимости их приобретения с добавлением расходов по доставке.

**Поголовье, переведенное** в старшие возрастные группы и в основное стадо, а также животных, выбывших из хозяйства, оценивают по плановой себестоимости живой массы.

**Выбракованных из основного стада** продуктивных животных ставят на откорм в оценке балансовой стоимости.

В результате выращивания скот прибавляет в весе, а поэтому систематически дооценивается.

Так по молодняку КРС, свиньям, молодняку птицы и др. животным в течение года определяется **прирост** по плановой себестоимости прироста живой массы.

**Кролики, пушные звери** дооцениваются при отбивке и отсадке от маток по полной плановой себестоимости на момент отбивки (т.е. на остальные 50% плановой суммы).

**Прирост жеребят**, полученных от рабочих лошадей, а также молодняк зверей и кроликов, цыплят, гусят, индюшат до-

оценивают исходя из количества дней пребывания в хозяйстве и плановой себестоимости 1 дня.

Взрослая птица, кролики и звери дооценки не подлежат, т.к. стоимость их содержания относится на получаемую от них продукцию (яйца, шкурки и т.д.).

В конце года, после определения фактической себестоимости, плановая оценка молодняка животных и животных на откорме доводится до фактической.

### ***Тема 3.2. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме***

1. Первичный учет животных на выращивании и откорме.
2. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме.

#### ***1. Первичный учет животных на выращивании и откорме.***

Подавляющее большинство хозяйственных операций по учету животных, поступлению и расходу полученной от них продукции совершается непосредственно на животноводческих фермах. Все они формируются в соответственных первичных документах.

Приплод, полученный от всех видов животных учитывают в день его рождения (кроме зверей, кроликов, оленей) в **Акте на оприходование приплода животных Ф. № СП-39**. Акт составляется управляющим фермой (бригадиром, зоотехником) в 2-х экземплярах. В нем указывается кличка и номер матки, количество голов приплода, его вес (как живого, так и мертвых), пол, а также Ф.И.О. лица, за которым закреплено животное.

На крупных животноводческих фермах, где получают большое количество приплода (особенно на свиноводческих) Акты составляются в виде накопительных ведомостей за несколько дней подряд. Такой учет приплода сокращает число документов и уменьшает затраты на ведение учета.

Для оприходования приплода зверей и кроликов составляется **Акт на оприходование приплода зверей Ф № СП-42**. Этот акт составляется заведующим фермой или бригадиром в 1



экз. в день получения приплода в течение месяца. В нем отражаются все количество найденных щенков (живых и мертвых), а в бухгалтерском учете находят отражение только живые щенки (крольчата), обнаруженные при оформлении акта.

Первичным документом для оприходования приплода птицы является Акт на вывод и сортировку суточного молодняка птицы Ф № СП-41. Он составляется начальником цеха инкубации или оператором в 2-х экземплярах в день закладки каждой партии яиц на инкубацию. В нем отражается количество яиц, заложенных на инкубацию по датам, изъятых при миражировании и количество выведенных цыплят.

Поступление на ферму животных, купленных в других организациях, оформляется на основании **Товарно-транспортной накладной (животные) Ф. № СП-32.** или **Счета-фактуры.** При покупке племенного скота вместе с накладной на предприятие поступает и **Племенное свидетельство.**

Молодняк животных поступает в организацию не только от предприятий, но и от граждан.

В том случае, когда молодняк поступает от граждан для последующей продажи его мясокомбинатам – составляется **Приемно-расчетная ведомость на животных, принятых от населения Ф. № СП-40.** Эта ведомость составляется в 2-х экземплярах, в ней отражают Ф.И.О. сдатчика и количество голов принятого скота. Оба экземпляра сельскохозяйственное предприятие представляет мясокомбинатам по мере сдачи им скота. Предприятие мясной промышленности в обоих экземплярах проставляет живую массу, упитанность скота и сумму. Далее один экземпляр оставляет у себя, а другой возвращает сельскохозяйственной организации для расчетов со сдатчиками скота.

Также сельскохозяйственные предприятия приобретают скот, птицу и др. животных у граждан (по договору) с постановкой его на выращивание и откорм для получения дополнительных привесов этого скота. При этом составляется **Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами Ф. № СП-46.** Заведующий фермой в присутствии зоотехника, ветработника и лица, за которым закрепляются животные, составляет этот акт в 4-х экземплярах. Один экземпляр акта вручается лицу, сдавшему животных для осуществления расчета с ним.

В процессе естественного роста и откорма скот увеличивает свой вес и, следовательно, стоимость. При этом животные 1 раз в месяц или за весь период откорма взвешивают (чтобы дооценить их или начислить скотникам заработную плату). Кроме того, взвешивание производится при любом движении скота. Результаты взвешивания по каждому инвентарному номеру (по мелким животным – по каждому станку) на начало и конец месяца отражают в **Ведомости взвешивания животных, Ф. № СП-43**. Документ составляется на каждую половозрастную группу, закрепленную за конкретным работником фермы в 1-м экземпляре заведующим фермой или бригадиром.

По некоторым видам животных прирост определяется весьма, своеобразно. К ним относятся – молодняк лошадей и других видов рабочего скота, а также кролики, звери и др. мелкие животные. Прирост определяется по количеству кормо-дней пребывания молодняка в организации.

По данным ведомости взвешивания животных зав. фермой (бригадир) составляет **Расчет определения прироста живой массы, Ф. № СП-44**.

При достижении определенного возраста животных переводят из одной возрастной группы в другую и в основное стадо. При этом заведующий фермой или бригадир оформляет **Акт на перевод животных, Ф. №. СП-47** в 1-2 экземпляра в день перевода животных.

При перемещении животных внутри организации с одной фермы на другую также оформляется **Акт на перевод животных, Ф. №. СП-47** и **Накладная внутривладельческого назначения, Ф. № 264-АПК**.

При реализации животных заготовительным организациям или межхозяйственным предприятиям для доращивания или откорма составляют **Товарно-транспортную накладную (животные), Ф. № СП-32** в 4-х экземплярах. К накладной обязательно прилагается ветеринарное свидетельство. На принятый скот заготовительная организация выписывает **Приемную квитанцию**.

При продаже племенного молодняка другим организациям с/х предприятие выписывает **Счет-фактуру** и **Племенное свидетельство**.

В случаях вынужденной прирезки или падежа животных

составляется **Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка и падеж), Ф. № СП-54**. Этот акт составляется в 1-м экземпляре в день падежа или забоя комиссией, в которую входят заведующий фермой, зоотехник, ветеринарный врач и лицо, за которым было закреплено выбывшее животное. Если продукты забоя могут быть использованы в пищу, то они сдаются на склад организации по **Накладной внутрихозяйственного назначения, Ф. № 264-АПК**.

При сдаче межхозяйственными предприятиями скота перерабатывающим предприятиям составляется **Реестр-расшифровка на зачет скота и птицы, произведенных межхозяйственным предприятием и проданных государству в выполнение плана хозяйств-участников, Ф. № 229-АПК**. В этот реестр включаются все хозяйства-участники, от лица которых производилась сдача скота.

В свиноводческих комплексах составляют **Учетный лист убоя и падежа животных, Ф. № СП-55** и **Учетный лист движения животных и расхода кормов, Ф. № СП-48** в 1-м экземпляре начальником участка.

В специализированных птицеводческих организациях и птицефабриках составляют: **Карточку учета движения молодняка птицы, Ф. № СП-52** в 2-х экземплярах начальником цеха (зоотехником).

Все первичные документы на поступление и выбытие животных заведующий фермой регистрирует в **Книге учета движения животных и птицы, Ф. № 304-АПК**. Аналитические счета открывают здесь по каждой технологической группе животных с отражением остатков на начало и конец месяца и движения животных в течение месяца. Записи в книгу производятся на протяжении месяца систематически на основании каждого первичного документа. В конце месяца заведующий фермой подсчитывает обороты и выводит остатки. Затем на основании книги он составляет **Отчет о движении скота и птицы на ферме, Ф. № СП-51**. Итоговая строчка из книги по каждой технологической группе переносится в отчет. В отчете, как и в книге, показываются данные по количеству голов и живой массе. В конце месяца отчет вместе с первичными документами сдается в бухгалтерию, где на основании отчетов о работе нескольких ферм составляется сводный отчет, который является основанием

для составления ж/о № 14-АПК по счету 11 и Ведомости аналитического учета животных, Ф. № 73-АПК.

## ***2. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме***

Бухгалтерский учет животных на выращивании и откорме ведется на активном счете 11 «Животные на выращивании и откорме», который имеет 9 субсчетов:

1. Молодняк животных. На данном субсчете учитывается молодняк КРС, свиней, овец, коз, оленей и моралов; молодняк всех видов рабочего скота по видам, полу и годам рождения. Например, по КРС выделяют следующие аналитические счета: 1. Телки старше 2-х лет, 2. Телки до 2-х лет (по годам рождения), 3. Бычки (по годам рождения), 4. Животные - доноры эмбрионов 5. Коровы-первотелки до реализации

2. Животные на откорме. На данном субсчете учитывается взрослый скот, переведенный на откорм и нагул из основного стада по видам.

3. Птица. Учет ведется как по взрослой птице, так и по молодняку по видам (куры, утки, гуси, индейки).

4. Звери. Здесь учет ведется как по взрослым пушным зверям, так и по молодняку по видам.

5. Кролики (по породам). Учет ведется по различным породам взрослых кроликов и молодняку.

По субсчетам 4 «Звери» и 5 «Кролики» счета открывают для каждого вида зверей по годам их рождения, а для кроликов – по их породам

6. Семьи пчел. Аналитический счет открывают в целом по пасеке, учет ведут по роям.

7. Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам. На субсчете 7 учитывают молодняк скота и птицы по каждому лицу, принявшему его на выращивание, а также по соответствующим видам и группам животных применительно к установленной номенклатуре.

8. Скот, принятый от населения для продажи. На субсчете 8 аналитические счета открывают по видам принятого скота для продажи и по конкретным лицам, сдавшим его.

9. Скот, переданный в переработку на сторону. На субсчете 9 ведут учет скота, переданного на сторону в переработку по видам и учетным группам.

В аналитических счетах по счету 11 все животные учитываются по количеству голов и стоимости, а молодняк КРС, свиней и животные, поставленные на откорм, кроме того, и по весу.

### **Корреспонденция по дебету счета 11**

1.	<b>11 – 11</b>	Перевод молодняка животных и птицы из одной возрастной группы в другую
2.	<b>11 – 20/2</b>	Оприходование : а) приплода животных; б) прироста живой массы
3.	<b>11 – 23/7</b>	Оприходование: а) приплода рабочего скота; б) прироста молодняка рабочего скота.
4.	<b>11 – 60</b>	Оприходование племенного молодняка животных, приобретенных у поставщиков.
5.	<b>11 – 23,70, 69,96/3</b>	Отнесение стоимости услуг по доставке молодняка животных (услуг автотранспорта, заработной платы с отчислениями).
6.	<b>11/2 – 01</b>	Постановка на откорм животных, выбракованных из основного стада.
<b>7. Передача молодняка животных, переданных гражданам по договорам:</b>		
	<b>11/7 – 11/1</b>	Передача молодняка животных на доращивание по плановой себестоимости 1 ц живой массы
	<b>11/7 – 76/7</b>	Покупка у граждан прироста живой массы (живая масса за вычетом 3% скидки на желудочно-кишечный тракт и постаночной массы, принятой от хозяйства) по закупочным ценам
	<b>76/7 – 51</b>	Перечисление денежных средств в сберкассы на счета граждан в 10-дневный срок
	<b>90/2 – 11/7</b>	Реализация скота, принятого от граждан по фактической себестоимости 1 ц живой массы

62/1 – 90/1 55/4 – 62/1 51 – 55/4	Начисление выручки по закупочным ценам Поступление денег от заготовительной организации Восстановление средств на расчетном счете
<b>7. Покупка у граждан скота по договорам:</b>	
11/7,8 – 76/7 90/2 – 11/7,8 76/7 – 51 62/1 – 90/1 55/4 – 62/1 51 – 55/4	Принят скот от граждан по договорам и для реализации по рыночной стоимости Реализован скот по рыночной стоимости Перечисление денежных средств в сберкассе на счета граждан в 10-дневный срок Начислена выручка по рыночной стоимости Погашена задолженность покупателем Восстановление средств на расчетном счете
<b>Корреспонденция по кредиту счета 11</b>	
1.	<b>Списание павшего молодняка животных, птицы, зверей и кроликов и животных на откорме:</b>
94 – 11 43/2 – 20/2 а) 73/2 – 94 50 – 73/2 б) 20/2 – 94	Списание животных на недостачи и потери по балансовой стоимости Оприходованы шкуры от павших животных по цене возможной реализации Недостача отнесена на виновное лицо Погашена задолженность виновным лицом Недостача отнесена на производство (животноводство) при отсутствии виновного лица
2.	<b>Списание недостающего молодняка животных, птицы, зверей и кроликов и животных на откорме (доказано, что виновное лицо замешано в краже):</b>
94 – 11 - 12 000 руб. 73/2- 94 - 12 000 73/2 – 98/4 – 10 500 50 – 73/2 -	Списание животных на недостачи и потери по балансовой стоимости Недостача отнесена на виновное лицо по балансовой стоимости На виновное лицо отнесена разница между рыночной стоимостью в 1,5 размере и балансовой стоимостью (15 000 x 1,5) – 12 000 = 10 500 Погашена задолженность виновным лицом

<p><b>22 500</b></p> <p><b>98/4 – 91/1 - 10 500</b></p>	<p><b>(15 000x 1,5 = 22 500)</b></p> <p>По мере погашения задолженности доходы будущих периодов увеличивают прочие доходы организации</p>
<p><b>3.</b></p>	<p><b>Списание недостающего молодняка животных, птицы, зверей и кроликов и животных на откорме (доказано, что виновное лицо проявило халатность):</b></p>
<p><b>94 – 11 - 12 000 руб.</b></p> <p><b>73/2- 94 - 12 000</b></p> <p><b>73/2 – 98/4 – 3 000</b></p> <p><b>50 – 73/2 - 15 000</b></p> <p><b>98/4 – 91/1 - 3 000</b></p>	<p>Списание животных на недостачи и потери по балансовой стоимости</p> <p>Недостача отнесена на виновное лицо по балансовой стоимости</p> <p>На виновное лицо отнесена разница между рыночной стоимостью и балансовой стоимостью <b>15 000 – 12 000 = 3 000</b></p> <p>Погашена задолженность виновным лицом</p> <p>По мере погашения задолженности доходы будущих периодов увеличивают прочие доходы организации</p>
<p><b>4.</b></p>	<p><b>Страховые возмещения за погибший молодняк животных и животных на откорме:</b></p>
<p><b>76/1– 11 – 100%</b></p> <p><b>51 – 76/1 - 80%</b></p> <p><b>91/2 –76/1 - 20%</b></p>	<p>Списана балансовая стоимость животных</p> <p>Погашена задолженность страховыми компаниями</p> <p>Некомпенсируемые страховыми возмещения суммы потерь списаны на финансовые результаты</p>
<p><b>5.</b></p>	<p><b>Забой в своей организации молодняка животных и взрослого скота с откорма, птицы, кроликов и др. скота на мясо</b></p>
<p><b>20/3 – 11</b></p> <p><b>43/3 – 20/3</b></p> <p><b>43/3 – 20/3</b></p>	<p>По плановой себестоимости 1 ц живой массы</p> <p>Оприходование шкур по ценам возможной реализации</p> <p>Оприходование мяса по плановой с/б 1 ц в убойном весе</p>

<b>6.</b>	<b>Перевод молодняка животных в основное стадо</b>	
<b>08/7 – 11/1 01 – 08/7</b>	Молодняк животных переведен в основное стадо Оприходованы животные в основное стадо	
<b>7.</b>	<b>Реализация животных на выращивании и откорме</b>	
<b>90/2 – 11 90/3 – 68/4 62/1 – 90/1 51 – 62/1</b>	Реализованы животные по балансовой стоимости Начислен НДС на сумму выручки Начислена выручка с учетом НДС Погашена задолженность покупателем	
<b>8.08/7, 90/2, 76/1-11</b>	Отнесение в конце года калькуляционных разниц по молодняку (переведенного в основное стадо, проданного и выбывшего по другим причинам)	

**Корреспонденция по оприходованию излишка животных:**

<b>1.</b>	<b>Оприходованы излишки молодняка животных и птицы, выявленные при инвентаризации или смене материально-ответственного лица</b>	
<b>11 – 20/2 11 – 91/1</b>	<b>а) рождения текущего года; б) рождения прошлых лет</b>	

**Корреспонденция на списание недостатков животных:**

<b>1.</b>	<b>Списание павшего молодняка животных, птицы, зверей и кроликов и животных на откорме:</b>	
<b>94 – 11 43/2 – 20/2 а) 73/2 – 94 50 – 73/2 б) 20/2 – 94</b>	Списание животных на недостачи и потери по балансовой стоимости Оприходованы шкуры от павших животных по цене возможной реализации Недостача отнесена на виновное лицо Погашена задолженность виновным лицом Недостача отнесена на производство (животноводство) при отсутствии виновного лица	
<b>2.</b>	<b>Списание недостающего молодняка животных, птицы, зверей и кроликов и животных на откорме (доказано, что виновное лицо замешано в краже):</b>	
<b>94 – 11 - 12 000 руб.</b>	Списание животных на недостачи и потери по балансовой стоимости	



<p><b>73/2- 94 - 12 000</b></p> <p><b>73/2 – 98/4 – 10 500</b></p> <p><b>50 – 73/2 - 22 500</b></p> <p><b>98/4 – 91/1 - 10 500</b></p>	<p>Недостача отнесена на виновное лицо по балансовой стоимости</p> <p>На виновное лицо отнесена разница между рыночной стоимостью в <b>1,5</b> размере и балансовой стоимостью (<b>15 000 x 1,5) – 12 000 = 10 500</b></p> <p>Погашена задолженность виновным лицом (<b>15 000x 1,5 = 22 500</b>)</p> <p>По мере погашения задолженности доходы будущих периодов увеличивают прочие доходы организации</p>
<p>3.</p>	<p><b>Списание недостающего молодняка животных, птицы, зверей и кроликов и животных на откорме (доказано, что виновное лицо проявило халатность):</b></p>
<p><b>94 – 11 - 12 000 руб.</b></p> <p><b>73/2- 94 - 12 000</b></p> <p><b>73/2 – 98/4 – 3 000</b></p> <p><b>50 – 73/2 - 15 000</b></p> <p><b>98/4 – 91/1 - 3 000</b></p>	<p>Списание животных на недостачи и потери по балансовой стоимости</p> <p>Недостача отнесена на виновное лицо по балансовой стоимости</p> <p>На виновное лицо отнесена разница между рыночной стоимостью и балансовой стоимостью <b>15 000 – 12 000 = 3 000</b></p> <p>Погашена задолженность виновным лицом</p> <p>По мере погашения задолженности доходы будущих периодов увеличивают прочие доходы организации</p>

## РАЗДЕЛ 4. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

### Тема 4.1. Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы

1. Учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений.
2. Учет формирования основного стада взрослого продуктивного и рабочего скота.

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

Учет затрат по закладке и выращиванию садов, виноградников, полезащитных лесных полос и других многолетних насаждений ведут на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 8 «Закладка и выращивание многолетних насаждений» – по элементам и статьям затрат, которые установлены для растениеводства. В частности, рекомендуются следующие статьи затрат:

#### **1. Материальные ресурсы.**

- 1.1. Семена и посадочный материал.
- 1.2. Удобрения минеральные и органические.
- 1.3. Средства защиты растений.
- 1.4. Нефтепродукты.
- 1.5. Топливо и энергия для технологических целей.
- 1.6. Работы и услуги сторонних организаций.

#### **2. Оплата труда:**

- 2.1. Основная оплата труда.
- 2.2. Дополнительная оплата труда.
- 2.3. Натуральная оплата труда.
- 2.4. Другие выплаты.

#### **3. Отчисления на социальные нужды.**

#### **4. Содержание основных средств.**

- 1) расходы на оплату труда
- 2) отчисления на социальные нужды,
- 3) амортизационные отчисления основных средств,
- 4) затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

**5. Работы и услуги вспомогательных производств.**

**6. Налоги, сборы и другие платежи.**

**7. Прочие затраты.**

**8. Общепроизводственные расходы.**

**9. Общехозяйственные расходы.**

Аналитический учет затрат по закладке и выращиванию многолетних насаждений ведется по видам и времени посадок, их местонахождению и присвоенным инвентарным номерам. Например, «Сад яблоневый № 2, закладка 2008 года», «Полезащитная полоса № 4, закладки 1998 г. в бригаде № 3» и т.д. По дебету счета 08 учитываются затраты, а по кредиту – их списание.

В том случае, когда с молодых многолетних насаждений получают продукцию, то стоимость ее в оценке возможной реализации или использования относят:

Дт 43 Кт 08/8 – оприходована продукция от молодых многолетних насаждений

Расходы, связанные с уборкой и транспортировкой этой продукции, относят:

Дт 08/8 Кт 70,69,23/4 ... - отражены затраты.

В конце года затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений на основании промежуточного акта приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию (форма № 103-АПК) списывают:

Дт 01/5 Кт 08/8 – присоединены затраты к стоимости молодых насаждений, еще не принятых в эксплуатацию.

Амортизация по молодым насаждениям не начисляется.

Стоимость плодовых многолетних насаждений после наступления плодоношения и полеззащитных лесных полос, после смыкания крон, в возрасте не менее 5 лет согласно итоговому Акту приема многолетних насаждений и передачи их в эксплуатацию (форма № 103-АПК) списывается внутри счета 01:

Дт 01/5 «Насаждения в эксплуатации» Кт 01/5 «Молодые насаждения».

На каждый вид, породу многолетних насаждений, принятых в эксплуатацию, бухгалтерия открывает инвентарную карточку учета многолетних насаждений, в которой указывают местоположение, площадь, схему посадки, количество деревьев и кустарников (шт.), возраст (год) посадки, дату и № акта прием-

ки, год сдачи в эксплуатацию, балансовую стоимость и ряд других необходимых показателей.

Затраты по уходу за многолетними насаждениями, находящимися в эксплуатации (учитываемыми на счете 01 субсчет «Многолетние насаждения»), не включаются в их стоимость, а относятся на себестоимость продукции, полученной с этих насаждений.

Следовательно, учитывать текущие расходы на многолетние насаждения нужно по дебету счета 20 субсчет «Растениеводство».

Пример (выращивание малины).

1-й год:

Дт 08/9 Кт 10,20/2,23,70,69,96/3,02,96/1 – 120 000 руб. – осуществлены затраты по закладке и выращиванию малины в первый год;

Дт 01/5 Кт 08/9 – 120 000 руб. зачислена в конце года в стоимость молодых многолетних насаждений сумма фактических затрат текущего года.

2-й год:

Дт 08/9 Кт 10,23,70,69,96/3,02,96/1 – 20 000 руб. – осуществлены затраты по уходу за малиной во второй год;

Дт 08/9 Кт 70,69,96/3 – 2 000 руб. – начислена зарплата с отчислениями работникам по сбору малины с молодых многолетних насаждений;

Дт 43/1 Кт 08/9 – 4 000 руб. – оприходована ягода малины по цене возможной реализации;

Дт 01 Кт 08/3 – 18 000 руб. – зачислены в конце второго года ММН в пределах суммы затрат (20 000+2 000 – 4 000=18 000).

При наступлении полного плодоношения по плодовым насаждениям:

Дт 01/5 Кт 01/5 – 138 000 руб. – принимаются в эксплуатацию ММН

По Дт 01 «Многолетние насаждения в эксплуатации».

По Кт 01 «Неэксплуатируемые молодые насаждения».

При журнально-ордерной форме бухгалтерского учета для учета операций по капитальным вложениям предназначены: журнал-ордер формы № 16 АПК. Ведомость учета затрат по ка-

питательным вложениям и ремонту (форма № 79-АПК), Ведомость учета затрат по законченным капитальным вложениям (форма № 80-АПК).

## ***2. Учет формирования основного стада взрослого продуктивного и рабочего скота***

Формирование основного стада скота сельскохозяйственные организации производят в основном за счет выращивания собственного молодняка животных в своей организации и частичной покупки племенного молодняка и взрослых племенных животных в племенных сельскохозяйственных организациях (племязводах).

К затратам по формированию основного стада относятся расходы на выращивание собственного молодняка, переводимого в основное стадо, а также затраты на приобретение взрослого скота на стороне. Указанные затраты учитывают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» на субсчетах 6 «Перевод молодняка животных в основное стада» и 7 «Приобретение взрослых животных». По дебету этих субсчетов отражают все затраты, относящиеся к формированию стада взрослого продуктивного и рабочего скота. По каждому субсчету затраты учитывают на отдельных аналитических счетах в соответствии с видами животных (КРС, свиньи, овцы, лошади и т. д.).

На субсчете 6 учитывают затраты по формированию основного стада за счет перевода туда молодняка, выращенного в хозяйстве.

Молодняк всех видов продуктивного и рабочего скота, переводимый в основное стадо на основании акта на перевод животных, списывается по стоимости, числящейся на начало года, с присоединением плановой себестоимости привеса или прироста за период с начала года до момента перевода животных в основное стадо проводкой:

Дт 08/6 Кт 11

Одновременно данный скот зачисляется на счет 01:

Дт 01/4 Кт 08/6.

По итогам года после составления отчетной калькуляции разница между стоимостью переведенного в течение года скота

в основное стадо и его фактической себестоимостью списывается дополнительно или сторнируется этими же проводками.

Аналитический учет затрат на выращивание молодняка животных ведется по установленным элементам и статьям затрат. К элементам затрат относятся: - материальные затраты; - затраты на оплату труда; - отчисления на социальные нужды; - амортизация основных средств; - прочие затраты.

В животноводстве, в частности, на выращивании молодняка животных применяются следующие статьи затрат:

1. Материальные ресурсы, используемые в производстве:

- средства защиты животных;
- корма;
- топливо и энергия на технологические цели;
- работы и услуги сторонних организаций.

2. Оплата труда:

- основная;
- дополнительная;
- натуральная;
- другие выплаты.

3. Отчисления на социальные нужды

4. Содержание основных средств:

- амортизация;
- ремонт и техническое обслуживание основных средств.

5. Работы и услуги вспомогательных производств

6. Налоги, сборы и другие платежи

7. Прочие затраты

8. Потери от падежа животных

9. Общепроизводственные расходы

10. Общехозяйственные расходы

Затраты, связанные с приобретением взрослого скота в основное стадо (суммы оплаты счетов-фактур, расходы по доставке) учитывают на отдельных аналитических счетах к субсчету 7 «Приобретение взрослых животных». Этих животных принимают в состав основных средств по фактической себестоимости их приобретения. На этом же субсчете учитывают затраты по доставке животных, полученных безвозмездно:

Дт 08/7 Кт 98/2 «Безвозмездное поступление»

Дт 08/7 Кт 10, 23,70,69;

Дт 01/4 Кт 08/7.

Покупка продуктивного скота основного стада:

Дт 08/7 Кт 60 – 200 000 руб.. – начислено поставщикам за приобретенный у них скот;

Дт 19 Кт 60 – 18% – 36 000 руб. – на сумму НДС;

Дт 60 Кт 51 – 236 000 руб. – погашена задолженность поставщикам;

Дт 08/7 Кт 10,23,70... – 10 000 руб. – осуществлены затраты по доставке животных в хозяйство;

Дт 01/4 Кт 08/7 – 210 000 руб. – оприходование животных в основное стадо;

Дт 68 Кт 19 – 36 000 руб. – НДС списан в расчет по НДС по мере оприходования в основные средства.

В регистрах учета операции по движению животных по формированию основного стада отражаются:

- в журнале-ордере № 13-АПК и ведомости аналитического учета – по движению основных средств;

- в журнале-ордере № 14-АПК и ведомости аналитического учета – по движению выращиваемых и откармливаемых животных;

- в журнале-ордере № 16-АПК и ведомости аналитического учета – по формированию основного стада;

- в журнале-ордере № 10-АПК и производственном отчете – по затратам на выращивание животных.

При компьютерной форме учета регистрами аналитического и синтетического учета служат выходные машинограммы, составляемые в соответствии с применяемой в организации программой.

## **РАЗДЕЛ 5. УЧЕТ РАСХОДОВ НА УПРАВЛЕНИЕ**

### **Тема 5.1. Учет управленческих расходов**

1. Экономическое содержание расходов на организацию производства и управление. Задачи учета.

2. Учет общепроизводственных расходов.

3. Учет общехозяйственных расходов.

## ***1. Экономическое содержание расходов на организацию производства и управление. Задачи учета.***

Значительную группу затрат на сельскохозяйственных предприятиях составляют расходы по организации производства и управлению. Эти расходы представляют собой экономически неоднородную группу затрат. Сюда входят, с одной стороны, расходы на управление, с другой – расходы на организацию производства и его обслуживание.

Первая группа затрат связана с осуществлением управления хозяйственной деятельностью предприятия, всех его отраслей и видов деятельности: производственной, снабженческой, сбытовой, капитальных вложений, культурно-бытового обслуживания. Вторая группа затрат – это расходы на производственной стадии кругооборота. Они связаны с осуществлением функции организации производства и контроля.

Для упрощения учета в настоящее время расходы на управление относят не на все виды деятельности, а практически полностью на производство. Что касается расходов второй группы, то они целиком относятся на производство.

В сельскохозяйственных организациях затраты по организации производства и управлению подразделяются на бригадные (фермерские, цеховые), общепроизводственные (общепроизводственные) и общехозяйственные.

К бригадным (фермерским и цеховым) относят расходы по организации производства и управления технологическими процессами в бригаде (на ферме и в цеху), их невозможно прямо отнести на культуру (группу культур), вид и группу животных и учитывают по каждому внутрихозяйственному подразделению (бригаде, ферме, цеху) и распределяют между ними косвенным путем.

*К общепроизводственным (общепроизводственным) относят затраты по организации производства и управлению отраслью, цехом (растениеводство, животноводство, промышленное производство).*

*Общехозяйственные – расходы, связанные с организацией производства и управлением организации в целом.*

Основные задачи учета расходов по организации производства и управлению: правильное и своевременное документальное оформление операций, своевременное и полное отраже-



ние затрат по их видам и статьям, контроль за рациональным использованием расходов на содержание аппарата управления и выявление резервов снижения этих затрат, правильное распределение расходов на объекты учета затрат.

## ***2. Учет общепроизводственных расходов***

Общепроизводственные расходы включают в себя расходы на организацию производства и управление отдельными отраслями производства и подразделениями, а также различные производственные затраты, которые непосредственно нельзя отнести на ту или иную культуру, либо на тот или иной вид продукции, так как они относятся к отрасли или к производственному подразделению в целом.

Для более точного и обоснованного отнесения затрат по назначению крайне важно подразделение общепроизводственных расходов в зависимости от места их возникновения.

Затраты по организации производства, управлению и обслуживанию подразделяются на бригадные (фермерские, цеховые), общеотраслевые (общепроизводственные).

Бригадные (фермерские) и цеховые расходы учитывают отдельно по каждому внутрихозяйственному подразделению, а общеотраслевые – по отраслям.

В состав бригадных (фермерских, цеховых, общеотраслевых) расходов входят: затраты на оплату труда с отчислениями аппарата управления и прочего персонала, чьи функции связаны с организацией работ в бригадах, на фермах, в цехах и отрасли; расходы на ремонт основных средств общеотраслевого (бригадного, цехового) назначения; другие расходы, связанные с организацией и обслуживанием производственного процесса в бригадах, на фермах, в цехах и в отрасли в целом.

Для указанных расходов устанавливается единая методика учета и контроля затрат: по каждому их виду составляется плановая смета с подразделением по статьям; аналитический учет затрат осуществляют также по статьям; фактические затраты по статьям сопоставляют со сметными и устанавливают отклонения.

Синтетический учет общепроизводственных расходов ведут на счете 25 «Общепроизводственные расходы». Этот счет

собиранельно-распределительный. По дебету счета 25 учитывают затраты в течение года, а по кредиту – в конце отчетного периода (месяца, квартала, года) распределяют и списывают (в течение года в нормативном размере, с корректировкой его в конце года).

К счету 25 «Общепроизводственные расходы» могут открываться субсчета:

25-1 «Общепроизводственные расходы растениеводства»,

25-2 «Общепроизводственные расходы животноводства»,

25-3 «Общепроизводственные расходы промышленных производств».

Аналитический учет расходов по обслуживанию производства и управлению в составе счета 25 «Общепроизводственные расходы» осуществляется по следующей номенклатуре статей:

- Материальные затраты (стоимость различных материалов, топлива, производственного и хозяйственного инвентаря и т.д.; услуги сторонних организаций на общепроизводственные цели – общеотраслевые, бригадные, фермерские нужды):

Дт 25/1,2,3 – Кт 10, 23/5, 29/6, 60

- Оплата труда (основная, дополнительная, натуральная и т.д. соответствующего цехового персонала).

Дт 25/1,2,3 – Кт 70

- Отчисления на социальные нужды (по установленным ставкам от суммы оплаты труда соответствующего цехового персонала).

Дт 25/1,2,3 – Кт 69

- Амортизация основных средств (зданий, сооружений, специальных машин, инвентаря общебригадного, общефермерского, цехового, отраслевого назначения).

Дт 25/1 – Кт 02,

- Услуги вспомогательных производств.

Дт 25/1,2,3 – Кт 23/3,4,7

- Прочие расходы (не учтенные в предыдущих статьях).

Дт 25/1,2,3 – Кт 71

- Непроизводительные расходы (потери от простоев, испорченные ценности при хранении в бригадных и цеховых кладовых и т.д.).

Дт 25/1,2,3 – Кт 28,94

В небольших организациях можно отказаться от отдельного учета расходов по обслуживанию производства и управлению. При этом рекомендуется исходить из требования рациональности (насколько затраты на ведение учета, оправдываются доходами от использования этой информации в управлении). В таких случаях (при выборе способа учета общепроизводственных расходов при составлении учетной политики) организация самостоятельно устанавливает номенклатуру этих статей с выделением наиболее существенных из них. Эти расходы целесообразно закрепить за местами возникновения затрат или центрами ответственности для усиления контроля за ними.

Общепроизводственные затраты на основании соответствующих первичных документов ежемесячно накапливаются по установленным объектам и статьям в «Накопительной ведомости учета общепроизводственных расходов».

Итоги учета по объектам и статьям в конце месяца с Ведомости переносят в Производственный отчет по общепроизводственным и общехозяйственным расходам, где ведут аналитический учет этих затрат по бригадам, фермам, цехам и другим объектам возникновения затрат.

Бригадные, фермерские, цеховые расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в бригаде, на ферме или в данном цехе. Общеотраслевые расходы распределяются и включаются в себестоимость продукции, производимой в растениеводстве, животноводстве, промышленных производствах.

Ежемесячно (или ежеквартально) суммы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», распределяются в фактическом или нормативном (плановом) размере по назначению с корректировкой до фактических сумм в конце года. Указанные расходы распределяют по объектам затрат основного производства пропорционально общей сумме основных затрат, за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье, материалы и полуфабрикаты. При необходимости для целей управления и иных потребностей данного предприятия общепроизводственные расходы могут распределяться комбинированным способом в следующем порядке:

Общепроизводственные расходы растениеводства (общепригодные, общеотраслевые):

а) расходы на оплату труда – пропорционально основной оплате труда производственного персонала в растениеводстве;

б) остальная часть затрат – пропорционально основной оплате труда производственного персонала + затраты на содержание основных средств.

Общепроизводственные расходы животноводства (общепригодные, отраслевые):

а) расходы на оплату труда – пропорционально основной оплате труда производственного персонала в животноводстве;

б) остальная часть затрат – пропорционально основной оплате труда производственного персонала + затраты на содержание основных средств.

Общепроизводственные расходы промышленных производств (общепригодные):

а) расходы на оплату труда – пропорционально основной оплате труда производственного персонала (производственных участков) промышленных производств;

б) остальная часть затрат – пропорционально основной оплате труда производственного персонала + затраты на содержание основных средств.

Дт 20/1 Кт 25/1 – списаны общепроизводственные расходы растениеводства на затраты в растениеводстве

Дт 20/2 Кт 25/2 – списаны общепроизводственные расходы животноводства на затраты в животноводстве

Дт 20/3 Кт 25/3 – списаны общепроизводственные расходы промышленных производств на затраты в промышленных производствах.

### ***3. Учет общехозяйственных расходов***

Общехозяйственные расходы включают затраты на управление и обслуживание хозяйства в целом. Они представляют собой расходы, связанные с осуществлением хозяйственных операций по использованию материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов в процессе управления организацией и обусловленные ее содержанием как единого имущественно-финансового комплекса.

Типовая номенклатура общехозяйственных расходов состоит из следующих статей:

- Материальные затраты. Дт 26 Кт 10, 23/5, 29/6, 60
- Оплата труда. Дт 26 Кт 70
- Отчисления на социальные нужды. Дт 26 Кт 69
- Амортизация основных средств. Дт 26 Кт 02
- Услуги вспомогательных производств. Дт 26 Кт 23/3,4,7
- Налоги, сборы и другие платежи. Дт 26 Кт 68,76/1
- Прочие расходы. Дт 26 Кт 71
- Непроизводительные расходы. Дт 26 Кт 94

В свою очередь указанные расходы могут подразделяться на расходы, связанные с содержанием аппарата управления обслуживающего хозяйственного персонала; общехозяйственные расходы (по содержанию и ремонту зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного характера, рационализации и изобретательству, охране труда и т.п.); общехозяйственные непроизводительные расходы и др.

Синтетический учет общехозяйственных расходов ведут на собирательно-распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы».

Учитывая комплексный состав и характер расходов, аналитический учет общехозяйственных затрат осуществляют по объектам их традиционной номенклатуры с обобщением по вышеприведенной типовой номенклатуре статей в целом по организации.

В средних и крупных организациях для получения систематизированной информации в этих целях рекомендуется ведение сводного регистра, обеспечивающего совмещение статей и элементов затрат, - «Накопительной ведомости учета общехозяйственных расходов». Данную ведомость целесообразно составлять ежемесячно на основании соответствующих первичных документов: табелей учета использования рабочего времени, нарядов на сдельную работу, накладных внутрихозяйственного назначения, путевых листов, ведомостей начисления амортизации основных средств, платежных и расчетных документов, авансовых отчетов подотчетных лиц и др.

Итоговую информацию за месяц и нарастающим итогом из Ведомости переносят в Производственный отчет по общепроизводственным и общехозяйственным расходам по указан-

ным в ней статьям по хозяйству в целом.

Для небольших организаций пообъектный учет общехозяйственных расходов рекомендуется вести по укрупненной номенклатуре с подразделением на три группы, в каждой из которых выделяются следующие комплексные статьи:

**- Расходы на управление:**

- Оплата труда аппарата управления.
- Отчисления на социальные нужды.
- Командировки и перемещения.
- Содержание пожарной и сторожевой охраны,
- Прочие расходы.

**- Хозяйственные расходы:**

- Оплата труда неуправленческого персонала.
- Отчисления на социальные нужды.
- Содержание основных средств.
- Охрана труда.
- Прочие расходы.

**- Непроизводительные расходы:**

- Недостачи и потери от порчи продукции.
- Прочие непроизводительные расходы.

Аналогично средним и крупным организациям осуществляется разложение этих комплексных расходов по элементам затрат.

Общехозяйственные расходы ежемесячно или ежеквартально в сумме фактических затрат (нормативном или плановом размере) относят по назначению и включают в себестоимость продукции основных производств, работ и услуг вспомогательных производств, выполненных на сторону, а также обслуживающих производств и хозяйств (в случаях, если они производили услуги на сторону) с корректировкой до фактических сумм в конце года.

Общехозяйственные расходы относят на капитальное строительство, выполняемое хозяйственным способом, при условии если:

- на закладку и выращивание многолетних насаждений не утверждаются сметы накладных расходов: Дт 08/8 Кт 26;

- строительство в организации не имеет своего хозяйственного аппарата и административно-хозяйственное обслужи-

вание строительства выполняется штатом и средствами данной организации: Дт 08/3 Кт 26. В том случае, если строительство имеет только частичный хозяйственный аппарат, общехозяйственные расходы относят на строительство в сумме разницы между расходами, предусмотренными сметами, и фактически осуществленными затратами. Накладные расходы по строительству, предусмотренные сметами, определяют с учетом фактически выполненных объемов капитальных работ.

Общехозяйственные расходы не относят на затраты по орошению, осушению земель, на содержание и использование тракторов, комбайнов и других самоходных машин, на ремонт зданий, сооружений и оборудования, а также на жилищно-коммунальное хозяйство, детские дошкольные учреждения и другие объекты культурно-бытового назначения.

До распределения общехозяйственных расходов из учтенных сумм вычитают долю общехозяйственных расходов, приходящуюся на закладку и выращивание многолетних насаждений (при отсутствии особых смет накладных расходов) и строительство в пределах утвержденной сметы накладных расходов по строительству. Оставшуюся сумму общехозяйственных расходов распределяют между отраслями производства, а внутри них – между объектами исчисления себестоимости продукции.

Общехозяйственные расходы распределяют по объектам аналитического учета соответствующих производств пропорционально общей сумме основных затрат соответствующих отраслей, за исключением стоимости семян, кормов, сырья, материалов и полуфабрикатов. Допускается также комбинированный способ распределения указанных расходов по аналогии с распределением общепроизводственных расходов.

Дт 20/1,2,3 Кт 26

Если организация признает управленческие расходы как операционные расходы и отражает их в Отчете о прибылях и убытках немедленно по окончании отчетного периода, то указанные расходы относятся непосредственно с кредита счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи».

При принятии такого способа списания общехозяйственных расходов их следует распределить по аналитическим счетам продаж (реализации) соответствующих видов продукции про-

порционально выручке, полученной от их продажи в течение отчетного периода и не включать в производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

## **РАЗДЕЛ 6. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ**

### **Тема 6.1. Особенности учета и распределения затрат вспомогательных производств**

1. Основные принципы учета затрат и услуг вспомогательных производств.
2. Учет ремонта основных средств.
3. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг автотранспорта.
4. Учет затрат и исчисление себестоимости живой тягловой силы.
5. Учет затрат и исчисление себестоимости электроснабжения.
6. Учет затрат и исчисление себестоимости водоснабжения.

#### ***1. Основные принципы учета затрат и услуг вспомогательных производств***

Для обслуживания основных отраслей в организациях функционируют вспомогательные производства, которые учитываются по счету 23 «Вспомогательные производства». Данный счет имеет следующие субсчета:

- 1. Ремонтные мастерские**
- 2. Ремонт зданий и сооружений**
- 3. Машинно-тракторный парк**
- 4. Автомобильный транспорт**
- 5. Энергетические производства (хозяйства)**
- 6. Водоснабжение**
- 7. Гужевой транспорт**
- 8. Прочие вспомогательные производства.**

Учет затрат вспомогательных производств, которые



обслуживают основные отрасли в порядке выполнения для них определенных работ или оказания услуг ведется по их видам: ремонтные мастерские, ремонт зданий и сооружений, грузовой автомобильный транспорт, гужевого транспорт, электроснабжение, водоснабжение, теплоснабжение, газоснабжение, холодильные установки.

В дебет счета 23 относятся затраты на вспомогательные производства, а по кредиту списывают услуги и работы вспомогательных производств на счета потребителей. Услуги автотранспорта и живой тягловой силы, электроснабжение и водоснабжение списывают в течение года на счета потребителей по плановой себестоимости, а в конце года корректируются до фактической. По состоянию на 1 января вспомогательные производства закрываются, и сальдо не имеют.

Во вспомогательных производствах, как и в других производствах и хозяйствах предусмотрена типовая номенклатура калькуляционных статей производственных затрат. Она отражена в «Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях». Эти рекомендации утверждены Приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации № 792 от 6 июня 2003 г.

## **2. Учет ремонта основных средств**

Учет ремонта основных средств подразделяется на капитальный и текущий.

Капитальным ремонтом основных средств считается ремонт с периодичностью свыше 1 года, при котором заменяют либо реставрируют износившиеся основные части машин – узлы и детали, моторы, задние мосты и т.п. или соответствующие конструктивные элементы построек и сооружений.

К текущему ремонту основных средств относятся мелкие работы по устранению неисправностей, окраска предметов, замена деталей. Периодичность текущего ремонта – календарный год.

Ремонт основных средств осуществляется на протяжении всего периода использования средств. Учет затрат на ремонт основных средств осуществляется на счете 23 «Вспомогательные производства», где для этих целей выделяется 2 субсчета:

1. Ремонтные мастерские;

## 2. Ремонт зданий и сооружений.

По дебету данных субсчетов собирают фактические затраты на ремонт основных средств, а по кредиту – списывают на издержки производства и обращения или за счет резерва на ремонт основных средств, создаваемого в соответствии с учетной политикой организации.

Аналитический учет ведут в разрезе предусмотренной типовой номенклатуры калькуляционных статей для счета 23 «Вспомогательные производства». Они представляют соответствующие элементы затрат и содержат прямые расходы по отношению к каждому заказу. Прямые затраты по ремонтным работам учитывают по следующей номенклатуре статей:

**1. Материальные ресурсы** (стоимость материалов на ремонт и содержание здания, оборудования и других основных средств мастерской). Сюда же относят работы и услуги сторонних организаций, стоимость спецодежды и инвентаря.

Дт 23/1,2 – Кт 10/6, 10/10, 10/11, 10/13, 60

**2. Оплата труда** (рабочих, занятых на ремонте ОС: токарей, слесарей, сварщиков, строителей и др.).

Дт 23/1,2-Кт 70

**3. Отчисления на социальные нужды** (по установленным ставкам страховых взносов на социальное страхование и обеспечение от суммы оплаты труда, отраженных во второй статье).

Дт 23/1,2 – Кт 69

## 4. Содержание основных средств:

**а) амортизация** (оборудования); Дт 23/1,2 Кт 02

**б) резерв на ремонт** (оборудования); Дт 23/1,2 Кт 96/3

**в) ремонт и тех. обслуживание** (оборудования). Дт 23/1,2 Кт 10,70,69

Сюда в конце месяца комплексной статьей относят расходы на содержание оборудования мастерской с аналитического счета «Цеховые расходы ремонтной мастерской»

Дт 23/1 – Кт 23/1 «ЦРРМ»

## 5. Услуги других вспомогательных производств

Дт 23/1,2 – Кт 23/3,4,6,7

**6. Налоги, сборы и другие платежи** (относящиеся к указанному производству).

Дт 23/1,2 – Кт 68, 76/1

**7. Прочие затраты** (командировочные, представитель-

ские, амортизация нематериальных активов, стоимость брака и др.).  
Дт 23/1,2 – Кт 05,10/11, 71

Аналитический учет затрат в мастерских ведут в «**Журнале учета затрат в ремонтной мастерской**», в котором накапливаются данные из первичных документов о затратах в ремонтной мастерской, а затраты на ремонт зданий и сооружений – в «**Накопительной ведомости учета затрат**».

После окончания капитального ремонта объекты принимаются в эксплуатацию на основании «**Акта приема-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов**», Ф. № ОС-3, составляемого комиссией в 1-м экз.

Аналитический учет ремонта основных средств ведется в «**Ведомости учета затрат по капитальным вложениям и ремонту**» ф. № 79-АПК по каждому ремонтируемому объекту. Данные ведомости ф. № 79-АПК ежемесячно переносятся в ж/о № 10-АПК а из него в Главную книгу.

Стоимость работ и услуг вспомогательных производств в течение отчетного периода относится на затраты основных производств по соответствующим объектам учета исходя из объемов выполненных работ или оказанных услуг и фактической себестоимости единицы этих работ (услуг).

В конце каждого месяца по учтенным в журнале затратам подсчитывают итоги, которые переносят в *Производственный отчет по вспомогательным производствам, содержанию и эксплуатации машинно-тракторного парка*.

По кредиту счета 23/1,2 отражают списание затрат по законченным ремонтам, оприходование изготовленных изделий и возвратных запчастей.

### **Корреспонденция по ремонтам основных средств:**

#### **I. Ремонт техники:**

##### **а) Ремонт основных средств (машин и оборудования) в**

##### **РММ:**

23/1 -10,23,70.... – Осуществлены затраты на ремонт основных средств (капитальный и текущий ремонт техники)

96/3 – 23/1 – Списаны затраты по мере завершения ремонта техники за счет резерва на ремонт

20,23,25.. – 23/1 – Списаны затраты по мере завершения ремонта техники на счета издержек производства (при отсутствии резерва на ремонт в организации).

**б) Ремонт основных средств машин и оборудования на стороне:**

**96/3 – 60** – Начислено подрядчику за осуществленный ремонт техники при создании в организации резерва на ремонт  
**20,23.... – 60.** – Начислено подрядчику за осуществленный ремонт техники-(при отсутствии в организации резерва на ремонт).

**2. Ремонт зданий и сооружений:**

**а) Текущий ремонт зданий и сооружений:**

**23/2 -60,10,23, 70** – Отнесены затраты по текущему ремонту

**96/3 – 23/2** – Списаны затраты по текущему ремонту зданий и сооружений за счет резерва на ремонт

**20,23,25...- 23/2** – Списаны затраты на счета издержек производства (при отсутствии в организации резерва на ремонт).

**б) Капитальный ремонт зданий и сооружений, осуществленный подрядным и хозяйственным способами:**

**Г) при создании резерва на ремонт:**

**23/2 – 60 ,10, 23,70.. – 9000 ед.** – Осуществлены затраты по капитальному ремонту О.С.

**96/3 – 23/2 – 8000 ед.** – Списываются затраты на капитальный ремонт

по мере завершения ремонта на имеющуюся сумму резерва на ремонт

**97 - 23/2 – 1000** - Остальная часть затрат по законченному капремонту списывается на счете 97

**96/3 – 97 – 1000** – Эта часть затрат списывается со сч.97 по мере появления средств на счете 96/3

**2) когда резерв на ремонт не создается:**

**23/2 – 60,10,23,70.. – 90 000** – Осуществлены затраты по капремонту

**20,23... – 23/2 — 30 000** — Списаны затраты по законченному капремонту (1/2 или 1/3 часть затрат (при равномерном распределении затрат на 2-3 года)

**97- 23/2 - 60 000** – Остальная часть затрат относится на счете 97

**20,23.... – 97 - 30 000** – Часть затрат списывается на издержки производства на второй год

**20,23... – 97 - 30 000** –Часть затрат списывается на издержки производства на третий год.

### **3. Учет затрат и исчисление себестоимости услуг автотранспорта**

В сельскохозяйственных организациях автотранспорт выполняет различные работы по перевозке грузов, вывозке продукции на заготовительные пункты и другие работы.

Учет автомобильного транспорта ведется на счете **23/4 «Автомобильный транспорт»**.

На субсчете 23-4 «Автомобильный транспорт» учитывают затраты по содержанию и эксплуатации грузового, легкового, пассажирского автотранспорта и автомашины специального назначения.

Первичными документами по учету работы автотранспорта являются **Путевые листы грузового автомобиля (Ф. № 4п, 4с, 4м)**. Путевой лист является нарядом на работу и документом по учету фактически выполненной работы, расхода горючего и заработной платы водителей.

Данные из путевых листов переносятся в **Накопительную ведомость учета затрат** (работы грузового автотранспорта), **Ф. № 301-АПК**. В ней на каждую машину (водителя) отводится отдельный лист, в котором указывается дата и номер путевых листов, на основании которых производятся записи: количество выполненных работ (время в часах пройденных км); расход горючего; сумма заработной платы водителя. В конце месяца по всем водителям подводят итоги работы автотранспорта и составляется **Сводная накопительная ведомость учета затрат** (работы грузового автотранспорта). Она и является основанием для записей по аналитическому счету **23/4 «Автомобильный транспорт»**.

По этому счету учитывают затраты на работу всех марок грузовых автомобилей, бензовозов, автоцистерн, работы на содержание гаражей, бетонированных площадок и др. основных средств, необходимых для обслуживания транспорта.

Сводная ведомость является основанием для заполнения раздела «Автомобильный транспорт» в **Производственном отчете по автотранспорту**. Данные которого ежемесячно переносятся в **журнале-ордере № 10-АПК**.

На счете 23/4 затраты по содержанию и эксплуатации *легковых автомобилей* здесь не учитываются.

Аналитический учет затрат на автомобильный транспорт ведут по следующим статьям затрат:

1. Материальные ресурсы (стоимость горюче-смазочных материалов, расходы мелкого производственного инвентаря, обтирочных материалов, спецодежды, отопление и освещение гаражей, стоимость услуг сторонних организаций и т.д.).

Дт 23/4 – Кт 10/4, 10/11, 10/12, 23/5, 29/6, 60

2. Оплата труда (основная, дополнительная, натуральная шоферов, обслуживающего и административно-управленческого персонала и т.д.).

Дт 23/4 Кт 70

3. Отчисления на социальные нужды (по установленным ставкам страховых взносов на социальное страхование от сумм оплаты труда).

Дт 23/4 Кт 69

4. Содержание основных средств

а) амортизация основных средств – (зданий и оборудования гаража, автомашин, прицепов, оборудования, навесов, площадок и т.д.).

Дт 23/4 – Кт 02/1

б) резерв на ремонт основных средств, относящихся к автотранспорту:

Дт 23/4 – Кт 96/3

в) ремонт и техническое обслуживание.

Дт 23/4 – Кт 23/1, 23/2, 10/6

В составе данной статьи учитывают также расходы, связанные с восстановлением износа автомобильных шин (по вулканизации авторезины, наложению протектора и прочим работам по ее ремонту и восстановлению).

Сюда же списывают стоимость авторезины при замене износившейся.

5. Работы и услуги вспомогательных производств (относят выполненные для автотранспорта работы и услуги других вспомогательных производств):

Дт 23/4 – Кт 23/3, 6, 7

6. Налоги, сборы и другие платежи (относящиеся к указанному производству).

Дт 23/4 – Кт 68, 76/1

7. Прочие затраты (не учтенные в предыдущих статьях).

Дт 23/4-Кт 50, 71 ....

8. Общепроизводственные расходы автотранспорта (данная статья выделена для учета затрат по содержанию цехового персонала гаража и других общегаражных расходов, которые предварительно накапливаются по статье).

Дт 23/4-Кт 23/4 «Цеховые расходы»

При небольшом парке автомобилей, по автотранспорту открывается один аналитический счет (он же субсчет) не зависимо от их марок и грузоподъемности. Затраты учитываются по вышеприведенной номенклатуре статей (без статьи «Общепроизводственные расходы»).

Затраты по содержанию и эксплуатации автомобильного транспорта группируются в «Накопительной ведомости учета затрат» (работы грузового автотранспорта), записи в которой производятся на основании путевых листов, ведомостей на получение горючего, смазочных материалов и продуктов со склада, товарно-транспортных накладных и др. Указанные затраты распределяются ежемесячно по потребителям услуг пропорционально объему выполненных работ (в тонно-километрах, отработанным машино-дням) и их фактической себестоимости.

В том случае, если расходы на управление и организацию работ автопарка (цеховые расходы) учитывают на отдельном аналитическом счете, их распределяют на соответствующие объекты учета в конце отчетного периода (месяца, квартала) пропорционально количеству отработанных машино-дней.

На основании соответствующих разделов «Накопительной ведомости учета затрат» производятся записи о производственных показателях автотранспорта, выполненной работе, затрат по каждой статье, направлениях выполненных работ по потребителям в «Производственном отчете по автотранспорту».

Затраты на грузовой автотранспорт по перевозке людей (рабочей силы) относят на те производства, для которых выполняются работы, в оценке по плановой себестоимости выполненных машино-дней.

В конце года определяется фактическая себестоимость 1 т/км (машино-дня). Для этого из общей суммы затрат на грузовой автотранспорт вычитают расход по перевозке людей и стоимость оприходованных материальных ценностей (*отработанного масла, изношенной авторезины и др.*).

**Дт 10/4-Кт 23/4**

Оставшуюся сумму затрат делят на количество обработанных т/км (получают фактическую себестоимость 1 т/км (м/дн). Корректировочная разница между плановой и фактической себестоимостью списывается с кредита счета 23/4 в дебет счетов, на которые в течение года относились расходы за пользование услугами грузового автотранспорта по плановой себестоимости. В конце года после списания (сторнирования) разницы между плановой и фактической себестоимостью т/км (м/дн) аналитический счет 23/4 «Автомобильный транспорт» закрывается и на конец года сальдо не имеет.

#### ***4. Учет затрат и исчисление себестоимости гужевого транспорта***

Несмотря на высокий уровень механизации производственных процессов в сельскохозяйственных организациях еще применяется гужевой транспорт. Основное значение его — выполнение мелких работ в растениеводстве, животноводстве и других отраслях.

Для отражения затрат, оприходования продукции и услуг живой тягловой силы используются следующие первичные документы: *ведомости учета расхода кормов, табеля учета использования рабочего времени, учетные листы труда и выполненных работ или книжки бригадиров, ведомости амортизационных начислений, накладные или лимитно-заборные ведомости на получение ремонтных материалов, акты на оприходование приплода и др.* На основании этих документов заполняется **Накопительная ведомость учета затрат Ф. № 301-АПК**, а из нее данные ежемесячно переносят в **Производственный отчет по гужевому автотранспорту**. А данные из него переносят в **ж/о № 10-АПК**.

Затраты на содержание гужевого транспорта (лошадей, волов, верблюдов, ослов) учитываются на одном аналитическом счете **23/7 «Гужевого транспорта»** по следующим статьям затрат:

##### **1. Материальные ресурсы:**

- а) средства защиты животных;** Дт 23/7 – Кт 10/2
- б) корма** Дт 23/7 – Кт 10/7
- **собственного производства прошлых лет и приобре-**



**тенные** по фактической себестоимости приобретения или производства;

- **собственного производства текущего года** – по плановой себестоимости, без корректировки их в конце года до уровня фактической себестоимости.

**в) нефтепродукты** (колесная мазь) Дт 23/7-Кт 10/4

**г) мелкий инвентарь, сбруя, расходы по ковке лошадей, включая услуги сторонних организаций по профилактическому и другому ветеринарному обслуживанию, спецодежда и др.).**

Дт 23/7 – Кт 10/11,10/12, 60

**д) отопление, освещение**

Дт 23/7 – Кт 23/5/, 29/6

**2. Оплата труда** (конюха и других работников по содержанию рабочего скота, кроме оплаты труда персонала на конно-ручных работах).

Дт 23/7-Кт 70

**3. Отчисления на социальные нужды** (по установленным ставкам ЕСН сумм оплаты труда).

Дт 23/7 – Кт 69

**4. Содержание основных средств:**

**а) амортизация** (по рабочему скоту, кроме волов и оленей, по зданиям и другим основным средствам);

Дт 23/7 – Кт 02/1

**б) резерв на ремонт** (по зданиям и другим основным средствам);

Дт 23/7 – Кт 96/3

**в) ремонт и техническое обслуживание** (по зданиям и другим основным средствам).

Дт 23/7 – Кт 23/2

**5. Работы и услуги других вспомогательных производств.**

Дт 23/7 – Кт 23/6

**1. Общепроизводственные расходы** (сюда относят комплексной статьей цеховые расходы)

Дт 23/7 – Кт 23/7 «ЦР»

**2. Прочие затраты** (платежи по страхованию и др. не учтенные в предыдущих статьях).

Дт 23/7 – Кт 76/1, 50,71

*По кредиту сч. 23/7 списывают:*

Дт 11 – Кт 23/7 – Оприходованный приплод;

Дт 10/2,20/1 – Кт 23/7 – Оприходованный навоз;

Дт 08,20,23,25,26,10,44...- Кт 23/7 – Выполненные работы и услуги.

Приплод рабочего скота оценивается в течение года по плановой себестоимости **60 кормо-дней** содержания рабочей лошади.

Себестоимость 1 тонны навоза определяется делением общей суммы фактических (нормативных) затрат на его физическую массу.

Затраты на навоз определяются исходя из фактических (нормативных) (расчетных) затрат на его заготовку (уборку, прессование, скирдование, транспортировку и стоимости подстилки). Эти нормы устанавливаются либо непосредственно в организациях на основании технологических карт, либо научно-исследовательскими учреждениями для предприятий определенной зоны.

Конский волос, шерсть-линька, молоко оценивают по ценам возможной реализации.

Стоимость услуг рабочего скота списывается ежемесячно на счета потребителей по плановой себестоимости 1 коне-дня (рабочего дня). В конце года плановая себестоимость доводится до фактической.

По живой тягловой силе (гужевому транспорту) исчисляется фактическая себестоимость 1 головы приплода и 1 рабочего дня (коне-дня). Первоначально необходимо исчислить фактическую себестоимость **1 кормо-дня** (для оценки приплода).

Себестоимость 1 кормо-дня определяется путем деления общей суммы затрат по содержанию рабочего скота за вычетом стоимости навоза и прочей продукции на общее количество кормо-дней рабочего скота.

Затем определяется фактическая себестоимость всего приплода, умножением фактической себестоимости **1 кормо-дня на 60** и на количество голов приплода.

Далее исчисляется себестоимость рабочего дня. При этом, из общей суммы затрат по содержанию рабочего скота исключают и стоимость побочной продукции и фактическую себестоимость приплода. Оставшуюся сумму делят на количество отработанных коне-дней (не считая затраченных на самообслуживание) и получают фактическую себестоимость 1 коне-дня (рабочего дня).

В конце года после определения фактической себестоимости приплода и рабочих дней (коне-дней) производится корректировка их плановой себестоимости до фактической. И счет «Гужевого транспорт» на 1 января закрывается и сальдо не имеет.

### ***5. Учет затрат и исчисление себестоимости электроснабжения***

В настоящее время сельскохозяйственные организации потребляют электроэнергию как от энергосистем, так и от собственной электроустановки. При этом ведется один аналитический счет «Энергетические производства (хозяйства)», учитывающий затраты по выработке электроэнергии своими электростанциями и оплаченной электроэнергии, поступившей со стороны.

Основным документом по учету работы электростанции является «**Отчет об использовании электрической энергии**», **Ф. № 305-АПК**. Его составляет заведующий электростанцией и представляет в бухгалтерию для учета списания стоимости услуг на счета потребителей. Отчет составляется на основании данных о работе электрогенератора, накладных и лимитно-заборных ведомостей на израсходованные материалы.

Аналитический учет затрат ведется на счете 23/5 по статьям:

**1. Материальные ресурсы** (стоимость горюче-смазочных материалов, расходы мелкого производственного инвентаря, обтирочных материалов, спецодежды, отопление, стоимость услуг сторонних организаций и т.д.).

Дт 23/5 – Кт 10/4,10/11,10/12, 29/6, 60

**2. Оплата труда** (основная, дополнительная, обслуживающего и административно-управленческого персонала и т.д.).

Дт 23/5- Кт 70

**3. Отчисления на социальные нужды** (по установленным ставкам страховых взносов на социальное страхование от сумм оплаты труда).

Дт 23/5- Кт 69

#### **4. Содержание основных средств**

**а) амортизация основных средств** – (зданий и оборудования)

**Дт 23/5- Кт 02/1**

**б) резерв на ремонт;**

**Дт 23/5- Кт 96/3**

**в) ремонт и техническое обслуживание.**

**Дт 23/5- Кт 23/1,23/2,10/6**

**5. Работы и услуги вспомогательных производств** (относят выполненные для электроснабжения работы и услуги других вспомогательных производств).

**Дт 23/5- Кт 23/3,6,7**

**6. Налоги, сборы и другие платежи** (относящиеся к указанному производству).

**Дт 23/5- Кт 68, 76/1**

**7. Общепроизводственные расходы электроснабжения** (данная статья выделена для учета затрат по содержанию цехового персонала электроснабжения других расходов, которые предварительно накапливаются по статье в аналитическом счете «Цеховые расходы»).

**Дт 23/5- Кт 23/5»ЦР»**

**8. Прочие затраты** (затраты не учтенные в предыдущих статьях).

**Дт 23/5-Кт 50, 71 ....**

Себестоимость 1 квт-часа энергии собственного производства или со стороны, либо того и другого вместе определяется путем деления всей суммы затрат (расходы на электроэнергию, приобретение энергии со стороны, содержание электрического оборудования) на количество киловатт-часов электроэнергии (за исключением потребленной на собственные нужды электростанции). При этом, электроэнергия и затраты по электростанциям (электрогенераторам), смонтированным с доильными, стригательными и другими агрегатами, в себестоимость электроэнергии не включаются, (расходы по ним относятся в затраты соответствующих отраслей и производств).

В течение года потребленная электроэнергия списывается по плановой себестоимости **с кредита счета 23/5 в дебет** соответствующих счетов с доведением в конце года до фактической.

**Дт 08,20,23,25,26,29,44,90/2 – Кт 23/5**

На 1 января аналитический счет «Энергетические производства (хозяйства закрывается и сальдо не имеет).

#### **6. Учет затрат и исчисление себестоимости водоснабжения**

В сельскохозяйственных организациях пользуются водой с водокачек, водопроводных сетей и от сторонних организаций. Учет затрат по водоснабжению ведется по **счету 23/6 «Водоснабжение»**.

Аналитический счет по счету 23/6 ведется по следующим статьям :

**1. Материальные ресурсы** (стоимость горюче-смазочных материалов, расходы мелкого производственного инвентаря, обтирочных материалов, спецодежды, отопление, освещение, стоимость услуг сторонних организаций, и т.д.).

**Дт 23/6- Кт 10/4,10/11,10/12, 29/6, 60, 23/5**

**2. Оплата труда** (основная, дополнительная, обслуживающего и административно-управленческого персонала и т.д.).

**Дт 23/6 – Кт 70**

**3. Отчисления на социальные нужды** (по установленным ставкам страховых взносов на социальное страхование от сумм оплаты труда).

**Дт 23/6 – Кт 69**

#### **4. Содержание основных средств:**

**а) амортизация основных средств** – (зданий и оборудования)

**Дт 23/6 – Кт 02/1**

**б) резерв на ремонт;**

**Дт 23/6 – Кт 96/3**

**в) ремонт и техническое обслуживание.**

**Дт23/6-Кт 23/2,10/6**

**5. Работы и услуги вспомогательных производств** (относят выполненные для водоснабжения работы и услуги других вспомогательных производств).

**Дт 23/6 – Кт 23/3,7**

**6. Налоги, сборы и другие платежи** (относящиеся к указанному производству).

**Дт 23/6 – Кт 68,76/1**

**7. Общепроизводственные расходы водоснабжения** (данная статья выделена для учета затрат по содержанию цехового персонала водоснабжения и других расходов, которые предварительно накапливаются постатейно на аналитическом счете «Цеховые расходы»).

**Дт 23/6 – Кт 23/6 «ЦР»**

**8. Прочие затраты** (не учтенные в предыдущих статьях).

**Дт 23/6–Кт 50, 71 ....**

Себестоимость 1 м<sup>3</sup> определяется делением суммы затрат по водоснабжению (эксплуатации собственных водокачек, содержанию водопроводной сети, оплаты счетов водоснабжающих организаций) на количество кубометров воды, полученной от собственных водокачек и со стороны.

В течение года потребленная вода списывается по плановой себестоимости с **кредита счета 23/6** с доведением в конце года до фактической.

**08,20,23,25,26,29,44,90/2 – 23/6**

## **Тема 6.2. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции растениеводства**

1. Особенности учета затрат в отрасли растениеводства.
2. Объекты учета затрат в растениеводстве.
3. Аналитический и синтетический учет в растениеводстве.
4. Исчисление себестоимости продукции растениеводства.

### ***1. Особенности учета затрат в отрасли растениеводства***

Растениеводство является одной из основных отраслей сельскохозяйственного производства. При этом особенности этой отрасли накладывают свой отпечаток на организацию учета.

Растениеводство более других отраслей подвержено сезонности. При этом затраты в эту отрасль совершаются в течение длительного времени, имея при этом неравномерный характер. Выход продукции в растениеводстве по времени не полностью совпадает с осуществлением затрат и происходит в более короткий период. При этом время получения продукции зависит в основном от естественных условий и биологических особенностей растений.

Процесс производства в отрасли растениеводства длится

многие месяцы, поэтому одновременно могут производиться затраты, относящиеся к двум календарным годам. В связи с этим в бухучете необходимо разграничивать затраты текущего года под урожай текущего года и затраты текущего года под урожай будущих лет.

В отрасли растениеводства возделывается большое количество культур, от которых получают один и более видов продукции. Для достоверного исчисления себестоимости продукции необходимо аналитический учет затрат вести по каждой культуре, группе культур.

В производственном процессе отрасли растениеводства расходуются нефтепродукты, семена, удобрения, другие виды материальных запасов и т.д. Эти затраты должны накапливаться в разрезе статей затрат.

Если процесс выращивания культур рассредоточен в разных подразделениях, то в целях управления можно учитывать затраты в разрезе производственных подразделений.

Таким образом, в соответствии с особенностями производственного процесса в отрасли растениеводства здесь должно быть разграничение затрат:

- 1) по смежным годам производства;
- 2) по культурам и видам работ;
- 3) по статьям затрат;
- 4) по подразделениям хозяйства.

Разграничение затрат по годам производства обеспечивается за счет открытия отдельных аналитических счетов по затратам под продукцию отчетного года и под продукцию будущего года. В начале каждого года затраты, перешедшие с прошлого года, включают в затраты под продукцию текущего года прямым отнесением затрат либо путем распределения. Затраты под урожай будущего года отражают отдельно.

Разграничение затрат по культурам и видам работ обеспечивается построением аналитического учета. Аналитические счета открываются в зависимости от целей управления по каждой культуре, группе культур, видам работ. Аналитический учет ведут в разрезе установленных статей затрат.

Если для целей управления необходимо вести учет затрат и исчислять себестоимость продукции по производственным

подразделениям, то это достигается с помощью ведения регистров аналитического учета в разрезе подразделений и составлением сводного регистра аналитического учета в целом по предприятию, т.е. данная задача решается также построением аналитического учета.

## **2. Объекты учета затрат в растениеводстве**

В аналитическом учете все затраты в растениеводстве подразделяются на объекты и статьи затрат. В связи с разнообразием затрат в отрасли растениеводства как по культурам, так и по годам производства, здесь выделяют несколько групп объектов учета:

1. Сельскохозяйственные культуры или группы культур.
2. Сельскохозяйственные работы.
3. Затраты, подлежащие распределению.
4. 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 необходимо более детальная и объективная информация о результатах выращивания каждой культуры. Например, в специализированных овощеводческих предприятиях 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.

Рассмотрим объекты учета по каждой группе.

**Группа.** Во всех случаях, когда затраты можно отнести непосредственно на ту или иную культуру под урожай текущего года, их учитывают на счетах объектов первой группы. Здесь по группам культур выделяют следующие объекты учета.

Зерновые и зернобобовые культуры: зерновые озимые культуры – пшеница озимая, рожь озимая, ячмень озимый; пшеница яровая – пшеница яровая твердая, пшеница яровая мягкая и т.д.; кукуруза на зерно и т.д.; по техническим культурам, корнеклубнеплодам, овощным культурам открытого грунта, бахчевым культурам, кормовым культурам и т.д.



**2 группа.** В составе объектов учета затрат 2 группы отражают затраты по выполняемым сельхозработам под урожай будущего года, которые не могут быть отнесены на объекты учета затрат по культурам под урожай текущего года. Так как процесс возделывания сельскохозяйственных культур не ограничивается календарным годом, поэтому все затраты растениеводства можно разделить на:

- 1) затраты прошлых лет под урожай текущего года;
- 2) затраты текущего года под урожай текущего года;
- 3) затраты под урожай будущих лет.

С начала календарного года первые две группы затрат объединяются, т.е. затраты прошлых лет списываются на соответствующие аналитические счета затрат под продукцию текущего года.

Затраты под урожай будущих лет учитывают на отдельных аналитических счетах, так как в момент осуществления затрат по большинству из них неизвестно, к возделыванию каких культур они будут относиться. В качестве объектов учета здесь выделяют следующие виды работ:

- посев озимых зерновых по каждой культуре,
- подъем зяби,
- лущение,
- вывозка, внесение органических удобрений, снегозадержание в 4 квартале,
- многолетние травы по годам посева,
- затраты по гипсованию, известкованию и др.

Затраты по объектам второй группы являются незавершенным производством отрасли растениеводства на конец года и переходят на следующий год.

Все затраты под урожай будущих лет в первый год учитываются по тем же статьям, что и затраты под урожай текущего года.

В следующем году затраты незавершенного производства распределяют по частям на культуры урожая текущего года следующим образом.

**3 группа.** Отдельные виды затрат нельзя сразу отнести на объекты учета первой или второй группы, так как они относятся к нескольким объектам. Такие затраты называют распределяемыми. В течение отчетного периода их учитывают на отдельных аналитических счетах, а в конце отчетного периода распределя-

ют. Таким образом, аналитические счета 3 группы на конец года закрываются.

К объектам учета затрат 3 группы относятся:

амортизация и затраты на ремонт основных средств растениеводства,

затраты по орошению,

затраты по осушению,

затраты на содержание полезащитных полос.

Расходы 3 группы могут списываться в течение года в фактическом или нормативном, плановом размере с корректировкой до фактического в конце года.

**4 группа.** Для более точного исчисления себестоимости отдельных видов сопряженной и побочной продукции, а также для учета затрат и исчисления себестоимости кормов в кормопроизводстве выделяют четвертую группу объектов учета. К таким объектам относят: заготовку силоса, заготовку сенажа, производство травяной муки, заготовку соломы, заготовку ботвы, послеуборочную доработку продукции и др. В конце года на основании данных по аналитическим счетам данной группы либо исчисляют себестоимость продукции, либо затраты распределяют на счета объектов 1 группы.

Для исчисления фактической себестоимости побочной продукции могут открываться отдельные аналитические счета для обособленного учета затрат, относящихся к побочной продукции: заготовка соломы, заготовка ботвы, капустного листа и т.д. В дебет этих аналитических счетов относят все расходы, связанные с заготовкой данной продукции, по кредиту оприходуют продукцию – в течение года по плановой или нормативной себестоимости с корректировкой в конце года до фактической себестоимости. При отдельном учете затрат по побочной продукции все расходы по выращиванию культуры относят на основную продукцию.

Таким образом, из четырех групп объектов учета в растениеводстве на конец года остаются только объекты второй группы, которые и составляют затраты незавершенного производства в отрасли растениеводства.

### ***3. Аналитический и синтетический учет в растениеводстве***

Учет затрат и выхода продукции отрасли растениеводства ведут на активном, калькуляционном счете 20/1 «Растениеводство». По дебету его отражают затраты по выращиванию культур и уборке урожая, по кредиту – выход продукции в течение года в плановой оценке с корректировкой в конце года до фактической себестоимости. В течение года обороты по счету 20/1 показывают нарастающим итогом. На конец года по счету 20/1 показывают дебетовое сальдо, которое отражает размер (затраты) незавершенного производства на конец года.

Учет затрат по дебету 20/1 ведут в разрезе объектов учета по следующим статьям.

**1. Материальные ресурсы.** Здесь отражают фактическую стоимость израсходованных в растениеводстве материальных ресурсов. По этой статье выделяют следующие элементы.

**1.1. Семена и посадочный материал.** По данному элементу показывают стоимость семян и посадочного материала, как собственного производства, так и покупных, использованных на посев (высадку) соответствующих сельскохозяйственных культур и насаждений, кроме многолетних насаждений, закладка которых производится за счет соответствующих источников финансирования. 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.

#### **Дт 20/1 Кт 10/8**

**1.2. Удобрения минеральные и органические.** Здесь отражают стоимость внесенных под культуры минеральных и органических удобрений. Минеральные удобрения показывают по стоимости, в центнерах физического веса и пересчете в кг питательного вещества), органические – по стоимости и в тоннах.

Собственные органические удобрения (навоз, птичий по-

мет, 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.

**Дт 20/1 Кт 10/2** – списание оприходованных ранее мин. и органических удобрений;

**Дт 20/1 Кт 20/2** – вывозка органики на поля с ферм,

**Дт 20/1 Кт 20/1** – списание стоимости сидеральных удобрений.

1.3. Средства защиты растений. Отражают фактическую стоимость гербицидов, пестицидов, других химических средств, а также биологических средств, израсходованных для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур, а также для уничтожения сорняков. Списание на объекты учета растениеводства средств защиты производят аналогично порядку, принятому для отпуска и списания покупных удобрений.

**Дт 20/1 Кт 10/2**

1.4. Нефтепродукты. Здесь отражают фактическую стоимость нефтепродуктов, израсходованных на работу тракторов и других основных средств (зернотокков, зерносушилок) в отрасли растениеводства. При этом списание нефтепродуктов на работу зерносушилок и зернотокков отражают:

**Дт 20/1 Кт 10/4**

1.5. Топливо и энергия для технологических целей. По данному элементу отражают стоимость приобретаемого со стороны топлива всех видов, кроме нефтепродуктов, расходуемого на технические цели.

**Дт 20/1 Кт 10/4**

1.6. Работы и услуги сторонних организаций. Здесь отражают услуги производственного характера, по выполнению отдельных операций технологического процесса в отрасли растениеводства, оказываемые сторонними предприятиями и организациями, которые могут быть прямо отнесены на объекты учета отрасли растениеводства.

**Дт 20/1 Кт 60**

2. Оплата труда. В эту статью включаются все виды начисленных денежных и натуральных выдач, носящих характер оплаты труда и включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), работникам различных категорий, непосредственно заня-

тым в технологическом процессе отрасли растениеводства – трактористов - машинистов, работников на конно-ручных работах. Затраты труда по статье «Оплата труда» отражают в двух измерителях: в денежном – суммы начисленной оплаты труда в рублях и в трудовом – количество затраченных часов.

**Дт 20/1 Кт 70** – начислена заработная плата работников на конно-ручных работах и трактористов-машинистов при сельскохозяйственных работах

Учет по данной статье ведется по следующим элементам:

**2.1. Основная оплата труда.** К основной оплате труда относится заработная плата, начисленная за выполненную работу, полученную продукцию, или за фактически проработанное время.

**2.2. Дополнительная оплата труда.** 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).

**2.3. Натуральная оплата труда.** 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.

**2.4. Другие выплаты.** К другим выплатам относятся:

- единовременные премии;
- вознаграждение по итогам работы за год, годовое вознаграждение за выслугу лет (стаж работы);
- денежная компенсация за неиспользованный отпуск;
- иные выплаты.

**3. Отчисления на социальные нужды.** Здесь отражают обязательные отчисления органам социального страхования и обеспечения, производимые в установленном размере от всех видов оплаты труда работников, занятых в производстве продукции растениеводства.

**Дт 20/1 Кт 69**

**4. Содержание основных средств.** В эту статью включают затраты, связанные с содержанием основных средств, используемых непосредственно в отрасли растениеводства.

В составе затрат на содержание основных средств учитываются:

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

**Дт 20/1 Кт 70**

2)отчисления на социальные нужды, начисленные на вышеуказанные выплаты;

**Дт 20/1 Кт 69**

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

**Дт 20/1 Кт 02, 23**

4) затраты на все виды ремонтов и техническое обслуживание основных средств.

**Дт 20/1 Кт 70, 69, 10/6, 23/1,2, 96/3, 97**

Как уже было сказано в предыдущем вопросе, амортизацию и затраты на ремонт по основным средствам отрасли растениеводства в течение отчетного периода учитывают на отдельном аналитическом счете, а в конце отчетного периода распределяют на культуры (группы культур) пропорционально установленной базе.

#### **5. Работы и услуги вспомогательных производств.**

Здесь отражают фактическую (плановую) стоимость услуг собственных вспомогательных производств, выполненных для технологических целей отрасли растениеводства.

**Дт 20/1 Кт 23/3, 4, 5, 6, 7, 8.**

**6. Налоги, сборы и другие платежи.** Здесь отражают налоги, сборы и платежи в бюджет, относимые по действующему законодательству в издержки производства на отрасль растениеводства (земельный налог). На эту статью относят также платежи по обязательным видам страхования, по страхованию имущества юридических лиц, грузов и риска непогашения кредитов, а также отдельных категорий работников, занятых в технологическом процессе отрасли растениеводства.

**Дт 20/1 Кт 68, 76/1**

**7. Прочие затраты.** Здесь учитывают затраты, непосредственно связанные с производством продукции растениеводства, не относящейся ни к одной из указанных выше статей.

В состав расходов, отражаемых по данной статье, включают:

- расходы будущих периодов (затраты на сооружение полевых станков),

- затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей и объектов (парниково-тепличных комбинатов);

- прочие прямые затраты.

**Дт 20/1 Кт 97, 71, 50, 51...**

**8. Общепроизводственные расходы.** На эту статью в конце отчетного периода относят в нормативном (плановом) размере с корректировкой в конце года до фактического сумму ОПР растениеводства. Базой распределения в растениеводстве являются прямые затраты за исключением стоимости семян.

**Дт 20/1 Кт 25/1**

**9. Общехозяйственные расходы.** По этой статье в конце отчетного периода отражают долю ОХР, относящуюся к отрасли растениеводства. ОХР относят в течение года в нормативном (плановом) размере с корректировкой до фактического в конце года. Базой распределения ОХР в растениеводства являются прямые затраты за исключением стоимости семян.

**Дт 20/1 Кт 26**

По кредиту счета 20\1 отражают выход продукции: в течение года – по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической себестоимости.

**Дт 43/1 Кт 20/1** – оприходование готовой продукции

**Дт 10/7 Кт 20/1** – оприходование кормов

**Дт 10/8 Кт 20/1** – оприходование семян

**Дт 43/1, 10/7,8 Кт 20/1**- сторнирование усушки (только по количеству), зерноотходов по плановой себестоимости

**Дт 20/2, 23/7 Кт 20/1** – списание пастбищных кормов на затраты животноводство или гужевого транспорт

**Дт 20\2 Кт 20/1**- отнесение затрат по медоносным культурам на затраты пчеловодства.

Затраты по полностью или частично погибшим посевам

вследствие стихийных бедствий или иных неблагоприятных условий относят к прочим расходам, если они не были застрахованы:

**Дт 91/2 Кт 20/1,**

либо на расчеты со страховой организацией, если они были застрахованы:

**Дт 76/1 Кт 20/1.**

В конце года после исчисления фактической себестоимости продукции растениеводства по Кт20/1 отражают списание калькуляционных разниц методом дополнительной записи, если фактическая себестоимость выше плановой, и методом «красное сторно», если фактическая себестоимость ниже плановой по продукции:

а) использованной на корм скоту – **Дт 20/2 Кт 20/1;**

б) израсходованной на посев – **Дт 20/1 Кт 20/1;**

в) проданной – **Дт 90 Кт 20/1;**

г) переработанной в собственных промышленных производствах – **Дт 20/3 Кт 20/1;**

д) оставшейся на конец года на складе – **Дт 43/1, 10/7(К), 10/8(С) Кт 20/1.**

Регистром аналитического учета по счету 20/1 является Производственный отчет. Записи в него осуществляются на основании соответствующих первичных и сводных документов и вспомогательных ведомостей.

Первичные документы по учету затрат и выходу продукции в растениеводстве делятся на 4 группы:

1) документы по учету затрат труда – учетный лист тракториста –машиниста, учетный лист труда и выполненных работ, табель учета использования рабочего времени,

2) документы по учету затрат предметов труда – акт расхода семян и посадочного материала; акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений; акт на списание инвентаря и хозяйственных принадлежностей; лимитно-заборная ведомость;

3) документы по учету средств труда – ведомости по начислению амортизации и отчислений в ремонтный фонд ф.48,49,50-АПК;

4) документы по учету выхода продукции – реестры, путевки, талоны; ведомости движения зерна и другой продукции,



дневники поступления сельскохозяйственной продукции, акты приема грубых и сочных кормов, акты на оприходование пастбищных кормов

Производственный отчет можно вести как в разрезе объектов учета, так и в разрезе объектов учета по структурным подразделениям. В последнем случае составляется сводный производственный отчет по предприятию.

Данные из производственного отчета заносят в регистр синтетического учета – журнал-ордер ф.10-АПК, откуда после сверки с другими регистрами кредитовый оборот по счету 20/1 в установленном порядке переносят в Главную книгу.

#### ***4. Исчисление себестоимости продукции растениеводства***

В отрасли растениеводства фактическую себестоимость продукции исчисляют в конце года. Для этого используют данные производственного отчета по растениеводству о произведенных затратах и количестве полученной продукции.

Объектами калькулирования в растениеводстве являются виды основной, сопряженной и побочной продукции.

Основная – продукция, ради получения которой организовано производство.

Сопряженная – это два и более вида основной продукции, получаемой в результате одного производственного цикла (соломка и семена в льноводстве, семена и солома в семеноводстве многолетних трав и т.д.)

Побочная – продукция, которая получается вместе с основной, но имеет второстепенное значение.

При исчислении себестоимости продукции затраты распределяют на основную, сопряженную и побочную продукцию установленным способом.

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.

Калькулирование себестоимости производится, как правило, в два этапа. Сначала исчисляется себестоимость всего

объема отдельных видов продукции (калькуляционного объекта), а затем – себестоимость калькуляционной единицы

Под себестоимостью понимают все затраты, связанные с получением и транспортировкой к месту хранения единицы продукции. При исчислении себестоимости продукции существует предел относимых затрат - «франко» (franko) – итал. свободный, означает сделку купли-продажи, при которой в цену товара включаются все расходы по доставке в место, предусмотренное договором. Себестоимость продукции по видам культур исчисляется:

- а) зерно-франко склад (или другое место первичной обработки);
- б) картофель, сахарная свекла, овощи и корнеплоды – франко-место хранения (поле, картофеле-овощехранилище);
- в) солома, сено – франко-пункт хранения;
- г) зеленая масса на корм скоту – франко-место потребления;
- д) зеленая масса на силос, сенаж, - франко-место силосования, сенажирования (траншея, яма, башня) и т.д.

Рассмотрим порядок исчисления себестоимости отдельных видов продукции отрасли растениеводства.

**1. Зерновые культуры.** Объектами исчисления себестоимости продукции по зерновым культурам является основная продукция - зерно и побочная продукция – солома.

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 них.

**Пример.** От урожая получено 5000 ц зерна оз. пшеницы в весе после доработки, 300 ц зерноотходов с содержанием зерна в них 50%, 2000 ц соломы. Затраты по оз. пшенице составили 2800 тыс. руб., в т.ч. на уборку соломы – 300тыс. руб.

1. Определяем затраты, приходящиеся на основную продукцию:

$$2800 - 300 = 2500 \text{ тыс. руб.}$$

2. Определяем общее количество зерна, включая зерноотходы

$$5000 + 300 \times 0,5 = 5150 \text{ ц.}$$

3. Определяем себестоимость 1ц зерна:  
 $2500000 : 5150 = 485,44 \text{ руб.}$

4. Определяем себестоимость 1ц зерноотходов:  
 $485,44 \times 0,5 = 242,72 \text{ руб.}$

5. Определяем себестоимость 1ц соломы:  
 $300000 : 2000 = 150 \text{ руб.}$

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.

## **2. Технические культуры.**

**А) Сахарная свекла.** Объектом исчисления себестоимости являются корнеплоды и побочная продукция – ботва. Себестоимость 1 ц корнеплодов сахарной свеклы исчисляют делением общей суммы затрат на ее возделывание и уборку урожая за вычетом стоимости использованной ботвы на физическую массу полученных корнеплодов.

Стоимость ботвы определяется фактическими затратами на выполнение работ по ее заготовке.

**Б) Лен-долгунец.** Объектами исчисления себестоимости являются два вида сопряженной продукции – семена и соломка, а также продукция первичной переработки – льнотреста.

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

Калькуляция себестоимости продукции конопли производится аналогично продукции льна-долгунца.

**Пример.** Фактические затраты на выращивание льна-долгунца в текущем году составили 610 тыс. руб. От урожая получено соломки – 7780 ц, семян – 1190ц. Цена реализации 1 ц семян – 495 руб, соломки – 431 руб. Из полученной соломки 1000ц была реализована, а остальная переработана в тресту. Затраты на оборачивание и подъем тресты составили 100,2 тыс. руб. Получено тресты – 3490 ц.

**Определим фактическую себестоимость 1 ц семян, соломки, тресты.**

1. Расчет фактической себестоимости продукции выращивания льна-долгунца

Виды продукции	Валовой сбор, ц.	Цена реализации, руб.	Стоимость продукции по ценам реализации, руб.	Структура реализации, %	Фактическая себестоимость продукции – всего, руб.	Факт. себестоимость 1ц продукции, руб.
А	1	2	3=1x2	4	5=4x3-ты	6=5:1
семена	1190	495	589050	14.9	90890	76,38
соломка	7780	431	3353180	85.1	519110	66,72
Итого	х	х	3942230	100	610000	х

2. Определяем себестоимость 1 ц. тресты:

$$\frac{6780 \times 66,72 + 100200}{3940} = 140,24 \text{ руб.}$$

**3. Картофель, овощи.** По *картофелю* объектом исчисления себестоимости является основная продукция – клубни и побочная продукция – ботва (при ее использовании в хозяйстве). Себестоимость 1 ц клубней картофеля исчисляется делением общей суммы затрат на возделывание культуры и уборку уро-

жая за минусом стоимости побочной продукции 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 (за минусом стоимости побочной продукции) 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 количе-

ству 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.

**4. Кормовые культуры.** Себестоимость *кормовых корнеплодов* определяется в порядке, изложенном выше при исчислении себестоимости овощных культур, сахарной свеклы.

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 многолет-

них 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.

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 1ц силоса и сенажа определяется фактическими затратами по силосованию (сенажированию) на количество готового силоса (сенажа). Фактические затраты по силосованию (сенажированию) включают себестоимость заложенной зеленой массы, расходами на содержание и эксплуатацию капитальных сооружений, используемых для закладки силоса и сенажа, а также другими расходами.

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.

**Пример.** Затраты на посев многолетних трав (будут использоваться 2 года) составили 200 тыс.руб. Затраты текущего года по уходу за мн. травами и уборке урожая составили 210 тыс. руб. От урожая получено: семена – 8ц, солома – 60ц, сено – 150ц, зеленая масса – 1200ц. Определить себестоимость 1ц продукции по видам.

1. Определяем затраты, относящиеся к урожаю текущего года:

$$200:2+210=310 \text{ тыс. руб.}$$

2. Расчет себестоимости продукции многолетних трав

Вид продукции	Вал. сбор . ц.	Коеф. перевода в усл. прод.	Количество условной продукции	Структура усл. продукции	Фактическая себестоимость продукции, руб.	
					всего	1ц.
А	1	2	3=1x2	4	5=310x4	6=5:1
семена	8	75,0	600	53.8	166780	20847.5
солома	60	0.1	6	0.5	1550	25,83
сено	150	1.0	150	13.4	41540	276,93
зеленая масса	1200	0.3	360	32.3	100130	83,44
Итого	х	х	1116	100	310000	х

**5. Плодоводство.** При калькуляции себестоимости продукции многолетних насаждений плодоносящего возраста из общих затрат исключают стоимость черенков, усов, отводков, отпрысков, чубуков по ценам их реализации. Стоимость 1 ц плодов и ягод определяют делением оставшейся суммы затрат на массу оприходованной продукции. Для исчисления себестоимости продукции по отдельным ее видам и сортам нужно распределить затраты пропорционально стоимости плодов и ягод по ценам продажи.

На специализированных садоводческих предприятиях себестоимость 1 ц плодов или ягод исчисляют делением фактических затрат по видам или группам насаждений (за вычетом стоимости черенков, усов и отводков по цене их реализации) на массу произведенной продукции.

Для определения себестоимости выращенного посадочного материала по отдельным группам культур (семечковые, косточковые саженцы и т.п.) общую сумму затрат по каждому участку распределяют между выкопанной продукцией (для реализации, посадки в своем хозяйстве) и оставшейся в грунте (для выращивания) пропорционально количеству саженцев. Исходя из суммы затрат, приходящейся на выкопанную продукцию, включая оставшуюся в «прикопке», определяют себестоимость



1000 штук посадочного материала. Затраты, приходящиеся на сеянцы, саженцы, оставшиеся в грунте для доращивания, переходят на следующий год как незавершенное производство.

### **Тема 6.3. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции животноводства**

1. Задачи и общие принципы построения учета.
2. Объекты и статьи учета затрат в животноводстве.
3. Организация аналитического и синтетического учета в животноводстве.
4. Исчисление себестоимости продукции животноводства.

#### ***1. Задачи и общие принципы построения учета***

Животноводство является второй основной отраслью с/х производства. Оно дает человеку высококачественные продукты питания и обеспечивает сырьем перерабатывающую промышленность.

Важнейшими задачами, стоящими перед учетом в животноводстве являются:

1. Детальное разграничение и отражение производственных расходов по местам их возникновения, видам производств, объектам учета и в разрезе установленных статей затрат.
2. Обеспечение строжайшего контроля за уровнем затрат на производство и полнотой оприходования полученной продукции.
3. Экономически обоснованное калькулирование себестоимости каждого вида продукции.
4. Систематический контроль за выполнением животноводческими фермами своих хозрасчетных заданий и соблюдением строгого режима экономии.

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, рыбо-

водство и птицеводство, где может быть незавершенное производство на конец учетного года.

В целях обеспечения реальности оценки незавершенного производства и исчисления себестоимости готовой продукции указанных производств необходимо в его стоимость включать затраты отчетного года по технологическому процессу:

- в пчеловодстве – это стоимость меда, оставленного в ульях в качестве кормового запаса на осенне-зимне-весенний период;

- в птицеводстве – по цеху инкубации в затратах незавершенного производства отражают как стоимость заложенных яиц, так и затраты по инкубации за период их пребывания в инкубаторе до 1 января;

- в рыбоводстве также оценка незавершенного производства включает в себя не только стоимость сеголеток, но и затраты по их содержанию в зимовальных прудах.

В животноводстве разграничение затрат производится по трем направлениям:

- по основным видам производств и групп скота;
- по основным видам затрат;
- по подразделениям организации.

## **2. *Объекты и статьи учета затрат в животноводстве***

При выращивании животных ставится определенная цель: получить ту или иную продукцию отрасли или вырастить для ремонтных целей животных. Чтобы знать во что обходится производство продукции затраты на содержание животных распределяют по различным родственным объектам учета.

По действующему порядку объектами учета в животноводстве являются:

### **1. По крупному рогатому скоту – молочное стадо:**

- а) основное стадо: коровы и быки-производители;
- б) молодняк всех возрастов и взрослый скот на откорме.

### **По крупному рогатому скоту – мясное стадо:**

- а) основное стадо: коровы с телятами до 8 месяцев и быки-производители;
- б) молодняк животных старше 8 месяцев и взрослый скот на откорме.

2. По свиноводству:

а) основное стадо: свиньи, хряки, ремонтные животные (со времени осеменения), поросята до 2-х месяцев;

б) поросята от 2-х до 4-х месяцев;

в) поросята старше 4-х месяцев и свиньи на откорме.

3. По овцеводству – шерстное и мясное овцеводство, каракулеводство.

4. По звероводству – основное стадо (по видам зверей), молодняк (по видам зверей).

5. В птицеводстве выделяют учет затрат по курам мясного и яичного направления, гусям, уткам и другим видам птицы.

6. В пчеловодстве затраты группируются по важнейшим направлениям (пчеловодческое, медовое, опылительное, медово-опылительное).

Отдельными объектами учета являются также затраты по приготовлению кормов в кормокухнях и на кормоцехах. По отдельным статьям затрат учитывают на пневматическую подачу кормов в помещения, снабжение паром для технических целей и отопление.

По каждому аналитическому счету производственные затраты в животноводстве учитываются по типовой номенклатуре калькуляционных статей затрат:

1. Материальные ресурсы:

а) Средства защиты животных.

- медикаменты и стимуляторы;

- биопрепараты;

- дезинфицирующие средства;

- прочие средства защиты животных, приобретаемых за счет средств организации, а также расходы, связанные с их использованием в животноводстве.

Дт 20/2 – Кт 10/2

б) Корма (по видам):

- приобретенные и собственного производства прошлых лет;

- собственного производства текущего года;

- Подстилка.

На эту статью относятся затраты на приготовление кормов на кормокухнях (оплату труда, отчисления на социальные нужды, стоимость топлива, воды, электроэнергии, амортизации, резерва на

ремонт помещений и оборудования кормокухни). Которые ежемесячно относят на статью «Корма» по соответствующим учетным группам животных пропорционально физической массе израсходованных кормов, приготовленных на кормокухне.

На статью «Корма» не относят расходы по подвозке кормов от места производства или хранения их до скотского двора, а относят на статью «работы и услуги».

Дт 20/2 – Кт 10/7

в) Топливо и энергия на технологические цели (по видам)

Дт 20/2 – Кт 23/5, 29/6

г) Работы и услуги сторонних организаций (по видам)

Дт 20/2 – Кт 60

д) Прочие материальные затраты:

- производственный инвентарь;

- прочие материалы

Дт 20/2 – Кт 10

е) Непроизводительные потери:

- естественная убыль

Дт 20/2 – Кт 94

2. Оплата труда (доярок, скотников, бригадиров, телятниц, свинаярей, чабанов, птичниц и др.):

Дт 20/2 – Кт 70

3. Отчисления на социальные нужды

Дт 20/2 – Кт 69

4. Содержание основных средств

- амортизация

Дт 20/2 – Кт 02

- ремонт и техническое обслуживание основных средств

Дт 20/2 – Кт 96/3, 10

5. Работы и услуги вспомогательных производств:

- автомобильный транспорт Дт 20/2 - Кт 23/4

- водоснабжение Дт 20/2 – Кт 23/6

- гужевого транспорт Дт 20/2 – Кт 23/7

6. Налоги, сборы и другие платежи:

- расходы по страхованию Дт 20/2 – Кт 76/1

7. Непроизводительные потери:

- потери от падежа. В животноводстве по указанной статье 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.

Дт 20/2 – Кт 94

8. Прочие затраты. Здесь отражаются затраты не вошедшие в предыдущие статьи затрат. Сюда относят:

- 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;

- 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 виды животных.

9. Общепроизводственные расходы.

На эту статью ежемесячно (ежеквартально) относят долю общепроизводственных расходов в нормативном (плановом) размере пропорционально установленной базе, с корректировкой их в конце года до уровня фактических затрат. Базой для распределения общепроизводственных расходов являются все затраты по определенным животным за минусом стоимости кормов.

Дт – 20/2 – Кт 25/2

10. Общехозяйственные расходы

Дт 20/2 – Кт 26

### **3. Организация аналитического и синтетического учета в животноводстве**

Основным регистром при журнально-ордерной форме учета, где отражаются затраты и выход продукции животноводства является «Производственный отчет по животноводству».

Данные которого ежемесячно переносятся в ж/о № 10-АПК, а из него кредитовые обороты переносятся в Главную книгу Ф. № 18-АПК.

Синтетический учет затрат и выхода продукции отрасли животноводства ведется на операционном, калькуляционном счете 20/2 «Животноводство», где по дебету счета отражаются затраты, а по кредиту – выход продукции.

#### Корреспонденция по дебету счета 20/2

1. 20/2 – 10/2,7 – Стоимость ТМЦ, израсходованных для нужд животноводства

(медикаментов, биопрепаратов, кормов и подстилки).

2. 20/2 – 20/1 – Отнесение на животноводство затрат по выращиванию пастбищных кормов, скормленных на корню животным (кроме рабочего скота).

3. 20/2 – 20/2 – Ежемесячное распределение затрат на приготовление кормов на кормокухнях по видам и группам животных пропорционально количеству израсходованных кормов.

4. 20/2 – 23 - Списана стоимость услуг вспомогательных производств.

5. 20/2 – 25,26 - распределение ежемесячно (ежеквартально) общепроизводственных и общехозяйственных расходов по отдельным видам и группам животных пропорционально базе распределения.

6. 20/2 – 29 - Отнесение в затраты животноводства стоимости пищевых отходов, полученных от столовых и буфетов.

7. 20/2 – 60 - Стоимость работ и услуг, выполненных в животноводстве сторонними организациями.

8. 20/2 – 70,69,96/1 – Начисление заработной платы работникам животноводства и отчислений на нее.

9. 20/2 – 02/1,96/3 – Начисление амортизации и резерва на ремонт основных средств животноводства

10. 20/2 – 97 - Отнесение в конце года на затраты животноводства доли расходов будущих периодов по летним лагерям, загонам и т.д.

11. 20/2 – 94 - Отнесение на затраты производства стоимости павших животных на выращивании и откорме
- а) когда виновное не установлено;
  - б) переданных гражданам на выращивание по договорам при отсутствии их вины.

Корреспонденция по кредиту счета 20/2

12. 43/2 – 20/2 - Приходование продукции животноводства по плановой себестоимости с доведением в конце года до фактической :
- а) молока от дойных коров;
  - б) яйца от взрослой птицы основного стада;
  - в) товарного меда от пчел;
  - г) шерсти и пуха от стада овец и коз.
13. 43/2 – 20/2 – Приходование продукции от сельскохозяйственных животных по реализационным ценам:
- а) молока, полученного от коров, находящихся на откорме (побочная продукция);
  - б) яйца, полученного от молодняка птицы (побочная продукция);
  - в) шкур, пуха, пера и т.д. от павшего молодняка животных и взрослого скота на откорме (включая животных находящихся на доращивании у граждан).
14. 11 – 20/2 а) приходование приплода животных и птицы  
б) приходование прироста живой массы
15. 20/1 – 20/2 - Отнесение стоимости органических удобрений на затраты растениеводства (навоза, куриного помета, навозной жижи и т.п.).
16. 76/1 – 20/2 - Списание затрат по производствам, не давшим продукции и погибшим от стихийных бедствий (рыбоводство, пчеловодство и т.д.).

**4. Исчисление себестоимости продукции животноводства**

К исчислению себестоимости различных видов продукции животноводства приступают после распределения затрат вспомогательных производств, общепроизводственных и общехо-

зайственных расходов и определения себестоимости продукции растениеводства, т.к. животноводство является основным потребителем кормов.

Как в растениеводстве, так и в животноводстве получают основную, сопряженную и побочную продукцию. Объектами калькуляции является лишь основная и сопряженная продукция (молоко, приплод, прирост живой массы, шерсть, яйца, общая живая масса и др.).

#### **Побочная продукция приходится:**

**а)** волос, шерсть-линька, перо и пух, утилизируемые тушки и кожи павшего молодняка и т.п. – по ценам возможной реализации;

**б)** навоз, помет определяется исходя из фактических (нормативных) затрат на его уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы амортизации основных средств по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и других расходов. Нормативы устанавливаются в организациях на основании технологических карт.

Себестоимость 1 тонны навоза находится путем деления общей суммы фактических (нормативных) затрат на его заготовку на его физическую массу.

Себестоимость основной продукции определяется всей суммой затрат, учтенной по данной группе животных и птицы, за вычетом стоимости побочной продукции. Себестоимость единицы основной продукции исчисляется делением суммы калькуляционных затрат, приходящихся на ее производство, на количество полученной основной продукции по каждому виду или группе животных.

#### **Крупный рогатый скот молочного направления**

Для исчисления себестоимости продукции молочного скотоводства необходимо из общей суммы затрат на содержание молочных коров и быков-производителей вычесть стоимость побочной продукции и оставшиеся (калькуляционные) затраты распределить в соответствии с расходом обменной энергии кормов:

- на молоко - 90%;

- на приплод - 10%.

Для исчисления же себестоимости 1 ед. продукции следует, затраты, приходящиеся на молоко поделить на его количе-



ство, а затраты, приходящиеся на приплод – на количество голов приплода.

В молочном скотоводстве объектами калькуляции являются:

- а) по основному стаду – молоко и приплод;
- б) по выращиванию молодняка и откорму взрослого скота – прирост живой массы и общая живая масса скота.

Пример по определению себестоимости продукции основного стада молочного направления:

Затраты по содержанию основного стада - **9 000 тыс. руб.**

Получено за год сопряженной продукции:

- а) молока - **21 000 ц;**
- б) приплода - **700 гол.**

Получено побочной продукции:

- а) навоза – **1 400 тонн**, по нормативным затратам – **70 000 руб.**
- б) шкур мертворожденных телят – **200 шт.** на сумму - **600 руб.**

Задание. Определить себестоимость полученной продукции.

**1. Калькуляционные затраты на сопряженную продукцию:**

$9\,000\,000 \text{ руб.} - 70\,000 \text{ руб.} - 600 \text{ руб.} = 8\,929\,400 \text{ руб.}$

- а) по молоку -  $8\,929\,400 \text{ руб.} \times 0,9 = 8\,036\,460 \text{ руб.};$
- б) по приплоду –  $8\,929\,400 \text{ руб.} \times 0,1 = 892\,940 \text{ руб.}$

**2. Себестоимость:**

- а) 1 ц молока -  $8\,036\,000 \text{ руб.} : 21\,000 \text{ ц} = 382,69 \text{ руб.};$
- б) 1 гол. приплода -  $892\,940 \text{ руб.} : 700 \text{ гол.} = 1\,275,63 \text{ руб.};$
- в) 1 тонны навоза -  $70\,000 \text{ руб.} : 1\,400 \text{ тонн} = 50,0 \text{ руб.}$

Прежде чем приступить к определению себестоимости 1 ц прироста и 1 ц живой массы скота, необходимо знать цель определения этих показателей и их количество.

Себестоимость прироста определяется для того, чтобы знать во что обходится продукция животноводства, а живой массы – для того, чтобы каждый вид животных при их выбытии (реализации, переводе из группы в группу, переводе в основное стадо, забое в организации) был учтен по одинаковой цене независимо от источников поступления (приплод, прирост, куплено, перевод из основного стада на откорм и прочие поступления) и времени пребывания на предприятии.

В течение года прирост массы определяется путем взве-

шивания молодняка скота при поступлении, выбытии, переводе в другие возрастные группы и оставшегося на конец месяца. Прирост за год подтверждается данными аналитического учета счета 20/2 «Производственного отчета по животноводству» и уточняется расчетным путем.

Для этого к общей массе поголовья на конец года прибавляют массу выбывших животных, включая массу павших, и вычитают массу животных на начало года, массу приплода и животных, поступивших в течение года.

Живая масса калькулируемого поголовья определяется следующим образом:

1. Живая масса скота на начало года плюс живая масса поступивших животных (приплод; прирост, включая и вес павшего скота; куплено, переведено из основного стада на откорм и прочие поступления) минус масса павших животных.

2. Живая масса животных на конец года плюс масса выбывших в течение года, не включая павших.

Фактическая себестоимость 1 ц прироста массы определяют путем деления суммы затрат, за исключением стоимости побочной продукции на количество центнеров прироста (включая прирост массы павших животных).

При исчислении фактической себестоимости 1 ц живой массы необходимо к балансовой стоимости животных на начало года прибавить калькуляционные затраты на выращивание животных, фактическую стоимость приплода и поступивших животных, **из полученной суммы отнять стоимость павших животных по плановой себестоимости 1 ц живой массы** и полученный результат поделить на количество живой массы.

По этой себестоимости оценивают всех животных выбывших из организации (проданных, переведенных в основное стадо, забитых на предприятии) и оставшихся на конец года.

Масса недостающих и павших животных на конец года не пересчитывается на фактическую себестоимость.

*Пример по определению себестоимости 1 ц прироста и 1 ц живой массы животных на выращивании и откорме:*

№ п/п	Показатели	Кол. гол.	Живая масса, ц	Сумма, руб.
1.	Остаток на начало года	820	1 800	2 955 566
2.	Поступило в течение года: - приплод - прирост массы (вкл массу пав скот) - покупка - выбраковка из основного стада	743 х 80 40	204 3 000 90 160	888 110 8 881 100 225 900 651 840
3.	Итого по поступившим животным:	863	3 454	10 646 950
4.	Итого с остатком на начало года:	1 683	5 254	13 602 516
5.	Себестоимость 1 ц прироста массы $8\,881\,100 : 3\,000 = 2\,960,37$			2 960,37
6.	Себестоимость 1 ц живой массы: $\frac{13\,602\,516 - 6\,000}{5\,254 - 20} =$			2 587,41...
7.	Переведено в основное стадо	90	395	1 022 028
8.	Реализовано	350	1 432	3 705 174
9.	Забой	25	53	137 133
10.	Падеж (пл. себ-ть 1 ц – 3 000 руб.) $3\,000 \times 20 = 60\,000$ руб.	12	20	60 000
11.	Итого по выбывшим:	477	1900	4 924 335
12.	Остаток на конец года	1 206	3 354	8 678 181
13.	Итого с остатком на конец года:	1683	5 254	13 602 516

Кроме того, данная методика применяется при определении себестоимости прироста массы и общего живого веса:

**1) по КРС мясного направления – телкам старше 8 месяцев и взрослому скоту на откорме;**

**2) по свиньям – поросятам от 2 до 4 месяцев, поросятам старше 4 месяцев и свиньям на откорме.**

**Крупный рогатый скот мясного направления**

По крупному рогатому скоту мясного направления исчисляется себестоимость продукции:

**1) По основному стаду – а) 1 ц прироста массы телят до 8 месяцев;**

б) 1 ц живой массы телят до 8 месяцев;

в) 1 головы телят до 8 месяцев.

**2) По группе «Молодняк старше 8 месяцев и взрослый скот на откорме»:**

а) 1 ц прироста;

б) 1 ц живой массы.

**Себестоимость 1 ц прироста телят до 8 месяцев** определяется путем деления затрат на содержание основного стада (телят старше 2-х лет, переведенных в маточное стадо за два месяца до отела; коров и приплода до 8 месяцев; быков-производителей), за вычетом стоимости побочной продукции, на количество центнеров прироста массы телят до 8 месяцев, включая живую массу телят при рождении и включая массу павшего скота. Молоко, использованное подсосными телятами, в учете не отражается, а надоенное после отъема телят – считается побочной продукцией и при оприходовании оценивается по реализационным ценам.

**Себестоимость 1 ц живой массы телят до 8 месяцев** определяется следующим образом: к балансовой стоимости телят до 8 месячного возраста на начало года прибавить затраты на содержание основного стада (за вычетом стоимости побочной продукции), стоимость телят, поступивших со стороны, из полученной суммы отнять стоимость павших животных по плановой себестоимости 1 ц живой массы и полученную сумму разделить на живую массу телят, оставшихся на конец года плюс выбывших в течение года (не считая павших).

**Пример:** по определению себестоимости 1 ц прироста, 1 ц живой массы и одного отъемного теленка (до 8 месяцев) КРС мясного направления:

№ п/п	Показатели	К-во голов	Живой вес, ц	Сумма, руб.
1.	Остаток телят под матками на нач. года	280	205	765 600
2.	Поступило в течение года:			
3.	Приплод и прирост (вкл. массу павш скота)	246	<u>203</u>	943 950
4.	Прочие поступления	7	5	24 250
5.	Итого поступило:	253	208	968 200
6.	Итого с остатком на начало года:	533	413	1 733 800
7.	Прирост : 943 950 : 203 = 4 650			<u>4 650</u>
8.	Живая масса: $\frac{1\ 733\ 800 - 16\ 000}{413 - 4} = 4\ 200$			<u>4 200</u>
9.	Выбыло в течение года:			
10.	Переведено в старшую 101умм101пу	<u>233</u>	257	<u>1 079 400</u>
11.	Продано и прочие выбытия	15	12	50 400
12.	Падеж (пл. с/б 1 ц живой массы – 4000 руб.) $4\ 000 \times 4 = 16\ 000$			<u>16 000</u>
13.	Итого выбыло:	248	269	1 145 800
14.	Остаток на конец года под матками:	282	140	588 800
15.	Итого с остатком на конец года:	533	413	1 733 800
16.	1 теленок к отъему $1\ 079\ 400 : 233 = 4\ 632,62$			<u>4 632,62</u>

1. Себестоимость 1 ц прироста массы =  $943\ 950 : 203 = 4\ 650$

2. Себестоимость 1 ц живой массы =

$\frac{1\ 733\ 800 - 16\ 000}{413 - 4} = 4\ 200$

$413 - 4$

Кроме того, данная методика применяется при определении себестоимости прироста массы и общего живого веса:

**а) по пороссятам до 2-х месяцев в специализированных организациях;**

**б) по свиньям в неспециализированных предприятиях.**

**Свиноводство**

Объектами калькуляции в свиноводстве являются:

1) По основному стаду:

*а) прирост массы;*

*б) общая живая масса поросят-отъемышей.*

2) По группам «Молодняк свиней от 2-4-х месяцев»; «Молодняк свиней старше 4 месяцев и взрослые свиньи на откорме»:

*а) прирост массы;*

*б) общая живая масса.*

**В специализированных организациях** порядок калькулирования следующий:

а) по пороссятам до 2-х месяцев такой же, что и по молодняку КРС мясного направления. При калькулировании себестоимости поросят-отъемышей затраты по содержанию ремонтных животных (со времени осеменения) относятся на основное стадо.

б) по пороссятам от 2 до 4 месяцев, поросятам старше 4 месяцев и свиньям на откорме, такой же, что и по молодняку КРС молочного направления.

**В неспециализированных организациях** затраты учитываются на общем аналитическом счете и себестоимость прироста и живой массы определяется в том порядке, как и по КРС мясного направления по группе телята до 8 месяцев. При калькулировании себестоимости прироста массы к количеству полученного прироста прибавляют и массу приплода поросят.

**Овцеводство**

В овцеводстве все затраты учитывают по отрасли в целом, куда входят затраты на содержание взрослого поголовья, молодняка скота и затраты на стрижку овец.

Объектами калькуляции в мясошерстном овцеводстве являются:

*а) шерсть;*

*б) прирост живой массы;*

*в) приплод.*

Себестоимость ягнят на момент рождения определяется в **шерстно-мясном и мясо-шерстном овцеводстве в размере**

**10%, романовском – 12%, а в каракульском – 15% калькуляционных затрат.** Т.е. из общей суммы затрат на содержание овец, исключают стоимость прочей продукции (навоза), определенной по фактическим (нормативным) затратам на его заготовку. Оставшуюся **калькуляционную** 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.

При исчислении фактической себестоимости 1 ц живой массы необходимо к балансовой стоимости животных на начало года прибавить калькуляционные затраты на выращивание животных, фактическую стоимость приплода и поступивших животных, **из полученной суммы отнять стоимость павших животных по плановой себестоимости 1 ц живой массы** и полученный результат поделить на количество живой массы.

По этой себестоимости оценивают всех животных выбывших из организации (проданных, переведенных в основное стадо, забитых на предприятии) и оставшихся на конец года.

***Масса недостающих и павших животных на конец года не пересчитывается на фактическую себестоимость.***

#### **Тема 6.4. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции промышленного производства**

1. Общие принципы учета затрат промышленных производств и их виды.

2. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции промышленных производств.

3. Статьи затрат в промышленных производствах.

4. Калькуляция себестоимости продукции промышленных производств перерабатывающих продукцию растениеводства (мельницы, консервного завода и т.п.).

5. Калькуляция себестоимости продукции промышленных производств перерабатывающих продукцию животноводства (пункта по забою скота, переработке молока и т.п.).

## **1. Общие принципы учета затрат промышленных производств.**

На сельскохозяйственных предприятиях для переработки продукции растениеводства и животноводства, а также для производства строительных материалов, изготовления мелкого инвентаря и т. п. организуют промышленные производства. Согласно действующему положению к ним относятся: **производства по переработке сельскохозяйственной продукции** (маслодельные, мукомольные, консервные заводы, пункты по забою и первичной переработке скота и птицы и др.); **производства по изготовлению строительных материалов** (лесопильные, кирпичные и черепичные заводы, ободно-шорные и столярные мастерские и др.); **производства по выпуску промышленной продукции, а также лесоразработки, торфоразработки и добыча прочих нерудных ископаемых** – извести, бутового камня, щебня и т. д. Организация промышленных производств имеет большое значение для равномерного использования рабочей силы и материальных ресурсов в течение года, что сглаживает сезонный характер производства.

В основе методики построения учета затрат в промышленных производствах сельскохозяйственных предприятий лежит учет в соответствующих отраслях промышленности (с необходимыми упрощениями). Рассмотрим кратко применяемые методы учета затрат в промышленном производстве.

В зависимости от вида производства и особенностей технологии в промышленных производствах могут применяться следующие методы учета затрат и исчисления себестоимости: простой (попроцессный), позаказный, попередельный, нормативный.

**Объектами учета на промышленных производствах** являются отдельные виды промышленных производств или стадии технологического процесса (передель).

Учет затрат в промышленных производствах, подсобных промыслах сельхозпредприятия ведут по объектам: производство комбикормов; переработка зерна; переработка льносоломки; переработка овощей, фруктов и картофеля; переработка масличных культур; винодельческое производство; скотобойные площадки и убойные цеха; переработка молока и т.д.



В производствах, производящих несколько видов продукции (например, винодельческое производство, производящее виноматериалы, сокоматериалы, вино, шампанское, коньяк, вакуум-сусло, соки, спирт), необходимо отдельно учитывать **цеховые расходы данного производства**.

Ученные цеховые расходы распределяют ежемесячно (ежеквартально) по видам продукции пропорционально общей сумме затрат (без стоимости сырья и материалов, отпущенных в переработку).

## **2. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции промышленных производств.**

Учет затрат на счете 20 «Основное производство» по субсчету 3 «Промышленные производства» ведут по видам производств и статьям затрат. На каждое производство (а при наличии нескольких фаз переработки – на каждый передел) открывают **отдельный аналитический счет**. Например, в мукомольном производстве можно выделить только одну фазу (передел) – размол зерна. Следовательно, открывают один аналитический счет. На маслодельном заводе при производстве сливочного масла можно выделить несколько фаз: переработка молока на сливки, сливок на масло. Из молока, кроме того, вырабатывают сыры, а из обезжиренного молока – обезжиренный творог. Соответственно строят и аналитический учет.

В целом по счету 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленное производство», можно выделить **три группы аналитических счетов**: переработки продукции растениеводства, животноводства (включая и забой скота) и, наконец, счета прочих промышленных производств.

**На счетах переработки продукции растениеводства** учитывают переработку зерна на муку и крупу, подсолнечника на масло, сушку, соленье, квашение, маринование, консервирование.

**На счетах переработки продукции животноводства** учитывают забой скота и птицы, переработку молока и молочных продуктов, переработку продуктов забоя скота, изготовление вошины и др.

**На счетах прочих промышленных производств** учиты-

вают затраты на добычу торфа, щебня, бутового камня, извести, производство кирпича, черепицы, перекрытий и других строительных материалов, затраты по лесоразработкам и распиловке лесоматериалов и т. п.

Затраты и выход продукции промышленных производств и промыслов учитывают на калькуляционном счете **20 «Основное производство» субсчет 3 «Промышленные производства»**. По дебету данного субсчета отражают все фактические расходы, произведенные за год промышленными производствами и подсобными промыслами, а по кредиту – выход продукции этих производств и промыслов в оценке по плановой себестоимости, списание затрат на переработку продукции, поступившей со стороны, а также калькуляционную разницу между фактической и плановой себестоимостью полученной продукции, сырья для переработки.

Аналитический учет затрат по каждому объекту промышленных производств и подсобных промыслов ведется по типовой номенклатуре **статей** (вопрос 3 темы).

**Аналитический учет** затрат и выхода продукции промышленных, подсобных производств ведут в *производственном отчете по промышленным производствам*. В первом разделе отчета отражают затраты по установленным статьям с указанием корреспондирующих счетов. Во втором разделе фиксируют выход продукции по видам за отчетный месяц и с начала года.

**Синтетический учет** затрат промышленных производств ведут в *журнале-ордере № 10-АПК*. Записи в журнал-ордер производят в конце каждого месяца, на основании данных, отраженных в производственном отчете.

**По дебету счета 20 субсчет 3** учитывают затраты на производство продукции промышленных производств и подсобных промыслов в корреспонденции с кредитом следующих счетов: 70, 69, 76, 10, 43, 11, 23, 60, 02, 68, 97, 28, 25, 26 и др.

**По кредиту счета 20 «Основное производство» субсчет 3** учитывают выход продукции промышленных производств в корреспонденции с дебетом счетов: 10, 43, 90 (при списании фактических работ и услуг, выполненных на сторону).

По кредиту счета 20-3 в конце года отражают калькуляционную разницу между плановой и фактической себестоимостью продукции (изделий), с отнесением этой разницы (экономия или

перерасход) в дебет счетов 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 90 «Реализация» и другие, в зависимости от направления использования продукции.

### **Учет переработки давальческого сырья**

Промышленные производства могут перерабатывать не только собственное сырье, но и сырье заказчиков (давальческое). Переработка такого сырья представляет собой своеобразный вид услуг промышленного производства сельскохозяйственного предприятия, оказываемых сторонним организациям.

Сырье, полученное для переработки, учитывают на забалансовом счете 003 «Материалы принятые в переработку» и на затраты перерабатывающего производства не относят.

Следовательно, по соответствующему аналитическому счету затрат промышленного производства в этом случае будут учтены лишь расходы хозяйства по переработке сырья. Объектом исчисления себестоимости соответственно будет не выход продукции (муки, пиломатериалов, масла и т. д.), а себестоимость единицы услуг по переработке сырья – зерна (в мукомольном цеху), круглого леса (на пилораме), молока (на сепараторном пункте) и т. д.

Для получения этого показателя сумму расходов по переработке (без затрат сырья), учтенных на соответствующем аналитическом счете, делят на количество переработанного сырья. Частное от деления показывает себестоимость переработки единицы продукции из давальческого сырья. Полученную продукцию из давальческого сырья в системном учете не приходуют. Фактические затраты по переработке списывают на дебет счета 90 «Реализация».

Соответственно поступившая от заказчика оплата за переработку отражается по кредиту счета 90. Стоимость давальческого сырья после передачи продукции переработки заказчику списывают с забалансового счета 003 «Материалы принятые в переработку», где она до этого была учтена. От стоимости переработки начисляется НДС в общем порядке.

### **3. Статьи затрат в промышленных производствах**

Аналитический учет затрат по каждому объекту промышленных производств и подсобных промыслов ведется по типовой номенклатуре **статей**:

## **1. Материальные ресурсы: в т.ч.:**

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

в производстве комбикормов – стоимость зерна, зерно-месей, травяной муки, жома, кормовых дрожжей, сухого обрат, 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; в винодельческом производстве – стоимость винограда, плодов и ягод, вино-материалов, сокоматериалов, спирта-ректификата, сахара, вакуум-сусла, коньячного спирта, лимонной кислоты и пр.;

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.;

на лесопильном производстве – стоимость леса круглого;

в кирпично-черепичном – стоимость песка и глины.

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;

Дт 20/3 Кт 10/1, 43

- *нефтепродуктов* (по стоимости горючего и смазочных материалов, израсходованных на технологических и транспортных работ по обслуживанию производства);

Дт 20/3 Кт 10/4

- *топлива и энергии для технологических целей* (по стоимости приобретаемого со стороны топлива всех видов, кроме нефтепродуктов, расходуемого на технические цели, выработку и при-

обретение всех видов энергии – электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода и других видов, расходуемой на технологические, энергетические, двигательные и иные производственные, хозяйственные и управленческие нужды организации);

Дт 20/3 Кт 10/4, 23/5

- *работы и услуги сторонних организаций*. К ним, в частности, относится расход воды на технологические цели, охлаждение и хранение перерабатываемой продукции промышленного производства и т.п.

Дт 20/3 Кт 60,76

При необходимости отдельной статьей могут выделяться: мальки в рыбоводстве, яйца в инкубации и т.п.

**2. Оплата труда.** В статью 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.

Дт 20/3 Кт 70

**3. Отчисления на социальные нужды.** В статье отражают обязательные страховые взносы на социальное страхование и обеспечение по установленным ставкам в Фонд социального страхования РФ, Фонды обязательного медицинского страхования и Пенсионный фонд РФ от всех видов оплаты труда работников, занятых в промышленных производствах.

Дт 20/3 Кт 69

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

В составе затрат на содержание основных средств учитываются:

- расходы на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства;

- отчисления на социальные нужды, начисленные на вышеуказанные выплаты;

- амортизационные отчисления основных средств, непосредственно относимые на промышленные производства;

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

Дт 20/3 Кт 70, 69, 02, 96/3

5. Работы и услуги. По статье отражаются затраты на работы и услуги вспомогательных производств своего предприятия (организации), обеспечивающих производственные нужды. К вспомогательным производствам сельскохозяйственной организации относятся: автомобильный грузовой автотранспорт, гужевого транспорт, производства и службы по электро-, тепло-, водо-, газоснабжению, холодильным установкам.

Дт 20/3 Кт 23

**6. Налоги, сборы и другие платежи.** Сюда относят:

- налоги, сборы и платежи в бюджет (земельный налог, экологический налог, т.е. платежи за допустимые в пределах установленных лимитов выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду; транспортный и другие налоги, определенные действующим законодательством);

- платежи по обязательным видам страхования, по страхованию имущества, а также отдельных категорий работников, занятых в производстве соответствующих видов продукции (работ, услуг) в соответствии с порядком, установленным действующим законодательством, а также прочие денежные расходы.

Дт 20/3 Кт 68, 76/1

**7. Прочие затраты.** Здесь отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции промышленных производств, не относящейся ни к одной из указанных выше статей.

В состав расходов, отражаемых по данной статье, включают:

- затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых промышленных цехов;

- прочие.

Дт 20/3 Кт 50, 71 ...

8. Общепроизводственные расходы. В статье отражают производственные расходы в промышленных производствах.

Дт 20/3 Кт 25/3

9. Общехозяйственные расходы. Здесь учитываются 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.

Дт 20/3 Кт 26

#### ***4. Калькуляция себестоимости продукции промышленных производств перерабатывающих продукцию растениеводства***

##### ***Учет в мукомольном производстве***

Затраты на мукомольное производство в зависимости от его размеров учитывают **на одном общем аналитическом счете** или **на нескольких аналитических счетах**, открываемых **по видам зерна** (пшеница, рожь и т.д.) и **помола** (грубый, тонкий и т.п.). Затраты систематизируют согласно установленным статьям. По кредиту отражают выход продукции – муки разных сортов и побочной продукции (отруби и дерть).

**Объектами калькуляции по мельнице** являются переработка (размол) одной тонны зерна и одна тонна готовой продукции (муки, крупы).

Себестоимость размола 1 т зерна исчисляется в тех случаях, когда перерабатывают не только зерно собственного производства, но и других предприятий, населения.

**Себестоимость размола одной тонны зерна** исчисляется делением фактических затрат (включая долю общехозяйственных расходов) на эксплуатацию мельницы (без стоимости переработанного сырья) на количество тонн переработанного зерна (собственного и давальческого). Затраты, относящиеся к переработке давальческого сырья (других предприятий и отдельных лиц), списываются с кредита счета 20/3 в дебет счета 90. По кредиту счета отражают выручку за помол. При этом в общем порядке отражается НДС.

**Себестоимость одной тонны муки, крупы и других продуктов переработки зерна** исчисляется делением суммы затрат по эксплуатации мельницы (за вычетом стоимости переработки давальческого зерна) включая стоимость переработанного зерна и исключая стоимость побочной продукции по цене возможного использования или реализации на количество про-

изведенной для предприятия готовой продукции. Затраты между видами продукции распределяются **пропорционально их стоимости по ценам реализации, либо по коэффициентам**, установленным на соответствующие сорта продукции.

На комбикормовых заводах объектами исчисления себестоимости являются **отдельные виды (рецепты) изготовленных комбикормов, кормовых добавок, кормовые смеси, гранулы, брикеты**. Стоимость зернофуража, минеральных добавок и других компонентов, израсходованных на производство комбикормов, прямо относится на затраты по производству отдельных видов кормов. Отдельные затраты (расходы на оплату труда, работы и услуги, расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, затраты по организации производства и управлению) распределяются между видами произведенных кормов пропорционально их количеству.

#### ***Учет переработки овощей и плодов***

Сельскохозяйственные предприятия занимаются **переработкой овощей и фруктов**: консервированием высокими температурами в герметически закрытой таре, производством соков, плодоовощных консервов, квашением, солением, мочением, маринованием и т.п.

Учет затрат может осуществляться **по отдельным видам производимой готовой продукции или по производству в целом**. Затраты, составляющие основу изготавливаемой продукции, относятся **непосредственно на каждый ее вид**. Все остальные затраты (топливо, электроэнергия на технологические цели, износ основных средств) учитывают в целом по производству **в составе цеховых расходов** и распределяют между видами готовой продукции пропорционально количеству физических банок в пересчете на условные с помощью коэффициентов.

В процессе переработки плодов, ягод и овощей получают **побочную продукцию** (отжимки морковные, свекловичные и др.). При калькулировании себестоимости основной продукции стоимость побочной продукции вычитается из общей суммы затрат. **Оценку побочной продукции** сельскохозяйственные предприятия могут проводить с применением различных способов – исходя из цены возможной реализации или ее кормовых достоинств и плановой себестоимости 1 ц к.ед. зеленой массы силосных культур.



**Объектом исчисления себестоимости** в плодово-овощном консервном производстве является себестоимость **1 туб** каждого вида выпущенной продукции (туб – тысяча условных банок; одной условной банкой считается масса продукции 400 г). Для перевода каждого вида продукции в условную применяются специальные коэффициенты, величина которых зависит от массы продукции, закладываемой в одну банку, и от вместимости банки.

Для определения **себестоимости 1 туб** данного вида продукции сумму затрат, учтенную на соответствующем аналитическом счете, за вычетом стоимости используемых отходов делят на выпуск продукции в переводе на условные банки в тысячах штук.

**По солению, квашению, мочению определяют себестоимость 1 т (1 ц) готовой продукции.** Для этого сумму затрат за вычетом стоимости полученных отходов на кормовые цели (в оценке их по кормовому достоинству) относят на количество полученной продукции переработки после ее ферментации (например, по капусте спустя 20-25 дней после закладки).

**Объектами исчисления себестоимости продукции винодельческого производства** являются виноматериалы, сокоматериалы, вино, шампанское, коньяк, вакуум-сусло, соки, спирт. Калькуляционной единицей себестоимости вышеназванных видов продукции является 1 дал.

**Себестоимость винодельческого производства** складывается из суммы затрат на выработку продукции, включая стоимость сырья и материалов, используемых при ее производстве, за вычетом стоимости возвратных отходов по ценам возможного их использования.

## ***5. Калькуляция себестоимости продукции промышленных производств перерабатывающих продукцию животноводства***

### ***Учет переработки молока***

Учет переработки молока на молочные продукты – сливки, масло сливочное, творог, кефир и т. п. – организуется в зависимости от размеров и характера производства. Если производство незначительное или не носит постоянного характера, то учет ведут **укрупненно в целом по производству.** В этом слу-

чае не выделяют отдельные фазы (переделы). Все затраты учитывают **на одном аналитическом счете**. Цеховые расходы также отдельно не выделяют.

Себестоимость отдельных видов продукции переработки молока (сливки, сметана, масло, творог и т. п.) определяют на основе распределения общей суммы учтенных затрат за исключением стоимости используемого обраты, сыворотки, пахты и другой продукции по ценам использования или реализации на отдельные виды продукции **пропорционально их стоимости по реализационным ценам**.

Если переработка молока в хозяйстве является постоянно действующим производством, учет затрат ведут **по технологическим фазам (переделам)**: переработка молока на сливки, переработка обезжиренного молока на обезжиренный творог, переработка сливок на масло и т. д. с открытием на каждый передел аналитического счета. **Отдельно учитывают цеховые расходы**. Основные затраты и цеховые расходы на переработку молока учитывают по установленной номенклатуре статей.

**Себестоимость молочной продукции** исчисляют на основании данных об учтенных затратах и выходе продукции по каждой стадии производства. На первой фазе (переделе) исчисляют себестоимость сливок. Для этого из общей суммы затрат на данном переделе (включая сумму расходов на организацию производства и управление) вычитают стоимость обезжиренного молока по ценам реализации и оставшуюся сумму затрат относят на количество полученной основной продукции – сливок. При этом может определяться себестоимость сливок разной жирности (10, 20% и т. п.).

**На второй фазе исчисляют себестоимость сливочного масла**. Для этого из учтенной суммы затрат на данном переделе, включая стоимость сливок и распределенные расходы на организацию производства и управление, вычитают стоимость побочной продукции (пахты) по ценам реализации либо плановой себестоимости при использовании в своем хозяйстве, а оставшуюся сумму затрат относят на полученную основную продукцию – сливочное масло. Таким же путем определяют себестоимость продукции и по другим переделам при наличии раздельного учета затрат (производство сыра, жирного творога, сгущенного молока).

### **Учет забоя скота**

Сельскохозяйственные предприятия производят переработку как собственного скота, так и поступившего со стороны (от населения и других сельскохозяйственных предприятий), в результате чего получают колбасные, консервные и другие мясные изделия.

**Продукцией убойного цеха** (мясо-жирового производства) является **мясо по видам животных и категориям качества, а также жиры, шкуры, кишечные полуфабрикаты и возвратные отходы**. Однако фактическая себестоимость определяется только мяса по видам животных с учетом категорий качества.

Фактические затраты по убою и содержанию убойного цеха включаются в себестоимость мяса, а стоимость сопутствующей продукции и возвратных отходов исключается из себестоимости мяса. Оценка сопутствующей продукции и возвратных отходов производится исходя из ее стоимости по ценам возможной реализации. Стоимость забитых животных учитывается отдельно по каждому их виду.

Все остальные затраты убойного цеха **учитывают в целом по цеху**. Затраты по содержанию скотоубойных площадок (убойных цехов) распределяются между видами забитых животных **пропорционально стоимости полученного мяса по ценам его реализации**.

Сложив стоимость забитых животных за минусом стоимости сопутствующей продукции и затраты по содержанию убойного цеха, приходящиеся на данный вид животных, получим фактическую себестоимость мяса, полученного от убоя каждого вида животных.

**Калькуляционными единицами являются:**

1 тонна говядины 1 категории;

1 тонна баранины 1 категории;

1 тонна свинины 2 категории без шкуры.

Приведение мяса различных категорий качества, соответственно, к говядине и баранине 1 категории, свинине 2 категории без шкуры производится по коэффициентам, которые могут быть определены путем деления утвержденной цены на мясо соответствующих категорий на цену категории, принятой в качестве калькуляционной единицы.

**Себестоимость калькуляционной единицы** определяется путем деления общей суммы затрат на количество единиц условной продукции (тонно-коэффициентов мяса).

Фактическая себестоимость единицы мяса в физической массе с учетом его качества исчисляется путем умножения себестоимости 1 т мяса в пересчете на условные единицы на соответствующий коэффициент.

Сельскохозяйственные предприятия могут предусмотреть в своей учетной политике исключение средней себестоимости мяса по видам животных без учета его качественных показателей.

**Калькуляция себестоимости сырья для колбасных изделий** составляется отдельно по каждому виду сырья: мясо говяжье на костях, мясо свиное на костях и другое сырье. Из стоимости сырья вычитается стоимость побочной продукции и отходов, определенных по ценам их возможной реализации.

Все остальные производственные затраты учитываются по соответствующим калькуляционным статьям в целом по всему колбасному производству.

**Калькуляционными единицами в колбасном производстве являются 1 т изделий каждого наименования.**

При составлении калькуляций себестоимости по каждому наименованию колбасных изделий и копченостей фактическое количество сырья (по каждому наименованию и сорту) и основных материалов, израсходованных на весь выпуск продукции, распределяется между видами полученной продукции **пропорционально нормам расхода сырья и основных материалов, пересчитанным на фактический выпуск продукции.** После этого определяется стоимость сырья и основных материалов, израсходованных на каждое наименование изделий.

Все остальные затраты распределяются по видам и наименованиям готовой продукции **пропорционально нормативным (плановым) затратам, пересчитанным на фактический выпуск продукции.**

Потери от брака, отнесенные за счет предприятия, включаются в себестоимость того вида изделий, по которому обнаружен брак, по статье «Потери от брака».

## РАЗДЕЛ 7. УЧЕТ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВ И ХОЗЯЙСТВ

### *Тема 7.1. Учет обслуживающих производств и хозяйств*

1. Виды обслуживающих предприятий и организаций АПК.
2. Учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах

#### ***1. Виды обслуживающих предприятий и организаций АПК.***

К обслуживающим производствам и хозяйствам в сельскохозяйственных организациях относятся: жилищно-коммунальное хозяйство, предприятия общественного питания, столовые, бани, прачечные, пошивочные мастерские, детские дошкольные учреждения, дома отдыха, санатории и другие учреждения культурно-бытового обслуживания (при этом расходы по содержанию временно организуемых столовых в полевых условиях включаются непосредственно в состав общепроизводственных расходов растениеводства).

Специфическая особенность этих производств и хозяйств состоит в том, что они обслуживают бытовые нужды работников сельскохозяйственных организаций. Характер их деятельности не однороден: одни выпускают продукцию (пекарни, столовые), другие оказывают услуги (бани, прачечные), третьи выполняют специализированные функции социального и бытового обслуживания (детские учреждения, жилищно-коммунальные хозяйства, дома отдыха). Соответственно и порядок покрытия затрат на содержание обслуживающих производств и хозяйств различен. В первых затраты покрываются за счет выручки от производимой и реализуемой продукции, во вторых – от поступлений за оказываемые услуги, в третьих – от поступлений и за счет других собственных источников организации.

Объектами учета затрат являются виды обслуживающих производств и хозяйств.

Аналитический учет затрат и выхода продукции, выполненных работ и оказанных услуг ведут в Производственном отчете по прочим производствам и хозяйствам по каждому виду производства (хозяйства) в разрезе установленной номенклатуры статей затрат.

Записи производятся на основании первичных документов, листов-расшифровок, накопительных и сводных регистров учета.

## **2. Учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах**

По каждому виду обслуживающих производств и хозяйств должен быть организован учет затрат на их содержание.

Все затраты по содержанию и эксплуатации производств и хозяйств, обслуживающих культурно-бытовые нужды работников предприятия, учитывают на дебете счета 29 «*Обслуживающие производства и хозяйства*», а по кредиту его отражают доходы и поступления или списания учтенных затрат за счет соответствующих источников.

Учет затрат в обслуживающих производствах и хозяйствах строится по следующим субсчетам:

- 29-1 «Жилищно-коммунальное хозяйство»;
- 29-2 «Производства бытового обслуживания населения»;
- 29-3 «Производства общественного питания»;
- 29-4 «Детские дошкольные учреждения»;
- 29-5 «Учреждения культурно-бытового назначения»;
- 29-6 «Прочие производства и хозяйства».

По субсчету 29-1 «*Жилищно-коммунальное хозяйство*» открывают аналитические счета, на которых учитывают:

- 1.) затраты на эксплуатацию жилищного фонда,
- 2.) расходы на эксплуатацию общежитий коечного типа,
- 3.) целевые расходы и сборы.

В состав затрат на эксплуатацию жилищного фонда и общежитий коечного типа включают: расходы на оплату труда обслуживающего персонала; отчисления на социальные нужды; затраты, связанные с содержанием домохозяйства (вывозка мусора, очистка и содержание в порядке территории, мест общего пользования); затраты на ремонт. Не включают в состав затрат по содержанию основных средств жилищного фонда затраты на ремонт внутри жилых помещений и мест общего пользования, если эти расходы производятся за счет квартиросъемщиков, а также расходы на оплату труда персонала, содержащегося за счет целевых сборов.

По кредиту аналитических счетов эксплуатации жилищного фонда и общежитий коечного типа учитывают поступления от пользователей (по видам поступлений).

Доходы жилищно-коммунального хозяйства учитываются по следующим статьям:

- *квартирная плата;*
- *арендная плата за нежилые помещения;*
- *сборы с арендаторов на эксплуатационные расходы:* сборы с арендаторов (сверх арендной платы);
- *прочие доходы домохозяйства.*

По общежитиям коечного типа доходы учитывают в целом без подразделения на статьи. В качестве доходов учитываются поступления от проживающих в общежитии (плата за койко-место).

Арендная плата за нежилые помещения и сборы с арендаторов в возмещение общих для всего домохозяйства расходов за вычетом суммы амортизации (износа) и эксплуатационных расходов, приходящейся на арендуемые нежилые помещения, списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

На отдельных аналитических счетах, открываемых к счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», учитывают расходы по каждому виду коммунальных услуг (вода, подогрев воды, газ, радио и т.д.). Их покрывают за счет целевых сборов с проживающих (потребителей).

Учет целевых сборов (доходов), получаемых по установленным расценкам (за отопление, освещение и т.д.), ведут на отдельном аналитическом счете по видам этих сборов.

Сборы, как правило, покрывают расходы по всем видам оказываемых услуг. Разница между фактическими затратами и суммами, полученными с потребителей услуг, списывают за счет источников, предусмотренных сметами на их содержание.

Доходы жилищно-коммунального хозяйства учитывают по видам поступлений (квартирная плата и др.). Учет целевых сборов (доходов) ведут также с детализацией по их видам: плата за отопление, освещение, водоснабжение, канализацию и др. Убыток от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства списывают в дебет счета 91-2 «Прочие расходы» с кредита счета 29-1. При возмещении части расходов по содержанию и ремонту

жилищного фонда за счет бюджетных средств на указанные суммы производится запись по кредиту счета 91 и дебету счета 98 (предварительно эти суммы отражаются по дебету счета 86 и кредиту счета 98).

В сельскохозяйственных организациях отдельным категориям работников в соответствии с действующим законодательством предоставляется жилая площадь в бесплатное пользование. Расходы по эксплуатации жилищного фонда покрываются в этом случае за счет собственных источников организации.

На субсчете 29-2 *«Производства бытового обслуживания»* учитывают расходы на содержание различных ремонтно-пошивочных мастерских, состоящих на балансе организации. Расходы учитывают по каждому производству на отдельных аналитических счетах. По дебету счетов учитывают затраты по установленной номенклатуре статей, а по кредиту – выход продукции либо выручку, поступающую в оплату услуг в соответствии с расценками, установленными организацией.

По парикмахерским учет затрат ведут общей суммой, без детализации по статьям.

Учтенные фактические затраты по выполненным заказам ремонтно-пошивочные мастерские списывают в конце отчетного периода (месяца, квартала) на дебет счета 90 *«Продажи»*.

На субсчете 29-3 *«Производства общественного питания»* учитывают расходы по содержанию предприятий общественного питания (столовых, буфетов), находящихся на балансе сельскохозяйственной организации, в разрезе статей, предусмотренных сметами на их содержание. На данном субсчете учитывают расходы только по стационарным столовым. Расходы по содержанию временно организованных столовых (на период уборки) на этом субсчете не учитывают, а включают в состав общепроизводственных расходов по растениеводству.

Фактические расходы, учтенные по субсчету 29-3 *«Производства общественного питания»* в конце отчетного периода (месяца, квартала) также списывают с кредита счета 29 в дебет счета 90 *«Продажи»*.

Выручка за реализованную продукцию предприятий общественного питания отражается по дебету счетов учета денежных средств (счета 50, 51) и кредиту счета 90-4.



В сельскохозяйственных организациях отпуск питания работникам может осуществляться со скидкой на отпускную цену, т.е. допускается производить удешевление стоимости питания. В бухгалтерском учете эта хозяйственная операция получает следующее отражение:

Д-т счета 50 (70) – К-т счета 90/1 – на сумму полученных денег за питание;

Д-т счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - К-т счета 90/1 – на сумму снижения стоимости питания против отпускной цены.

На субсчете 29-4 «*Детские дошкольные учреждения*» учитывают затраты на содержание детских садов, яслей, которые находятся на балансе сельскохозяйственной организации.

Аналитический учет затрат ведут по каждому дошкольному учреждению в разрезе следующих статей, предусмотренных сметами на их содержание:

- «Расходы на оплату труда»;
- «Отчисления на социальные нужды»;
- «Расходы на питание»;
- «Хозяйственные расходы»;
- «Приобретение оборудования и инвентаря»;
- «Прочие расходы».

Переданные в детские дошкольные учреждения инвентарь и оборудование закрепляются за материально ответственными лицами и подлежат складскому учету. Для этих целей открывают книгу или карточки складского учета, в которых инвентарь, постельные принадлежности, посуда, игрушки, продукты (не переданные на кухню) учитывают по наименованиям и количеству.

В целях организации контроля за расходами на питание в детских дошкольных учреждениях ежедневно составляют меню-раскладку, а в конце месяца – отчет о количестве израсходованных продуктов и численности детей, посещавших детские учреждения. Для этого в обязательном порядке ведется табель учета посещаемости детьми детских дошкольных учреждений.

По дебету субсчета 29-4 учитывают все расходы на содержание в корреспонденции с кредитом счетов – в зависимости от вида расходов. Продукты питания списывают в затраты на содержание детских дошкольных учреждений в таком же порядке, как и для предприятий общественного питания.

Затраты по содержанию детских дошкольных учреждений, которые учитывают на отдельном аналитическом счете, списывают в конце отчетного периода (месяца, квартала) за счет соответствующих источников:

86 «Целевое финансирование» – на суммы начисленных взносов родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях;

91 «Прочие доходы и расходы» – на сумму расходов, покрываемых собственными источниками организации;

На субсчете 29-5 «Учреждения культурно-бытового назначения» учитывают затраты на содержание культурно-бытовых учреждений, которые числятся на балансе организации.

Аналитический учет затрат ведут по дебету субсчета 29-5 по каждому виду в разрезе статей, предусмотренных сметами на их содержание. По кредиту учитывают выручку от реализации услуг (по установленным ценам). Превышение расходов над поступившими доходами в конце отчетного периода списывается за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации или за счет других собственных источников.

На субсчете 29-6 «Прочие производства и хозяйства» учитывают затраты по прочим производствам и хозяйствам, к которым, в частности, относятся бани, прачечные, пекарни и другие обслуживающие производства и хозяйства. Расходы по баням обычного типа, постоянно действующим душевым и другим аналогичным хозяйствам учитывают по каждому их виду по установленным статьям затрат.

Доходы (выручка) от эксплуатации бань, прачечных и других аналогичных хозяйств отражают по кредиту субсчета 29-6 и дебету счета 50 «Касса». Расходы по баням, душевым, сан-

пропускникам, расположенным в производственных подразделениях, где они необходимы по характеру производства, включают в состав общепроизводственных (отраслевых) расходов соответствующих подразделений.

При предоставлении работникам организации коммунальных услуг со скидкой с установленной платы за эти услуги сумма предоставленных льгот возмещается за счет средств собственных источников.

В конце отчетного периода (месяца, квартала), после завершения всех записей по учету затрат на содержание и эксплуатацию обслуживающих производств и хозяйств и списания их доходов на соответствующие корреспондирующие счета, кредитовые обороты из Производственного отчета по прочим производствам и хозяйствам переносят в журнал-ордер № 10-АПК.

## ЛИТЕРАТУРА

1. 23 ПБУ: практический комментарий. – М.: ООО «АБАК», 2009.
2. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 1. Ч. 1 Бухгалтерский финансовый учет: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 488 с.
3. Пизенгольц М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. Т. 2. Ч. 2 Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – С. 3-258.
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.
5. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькуляцию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные Приказом Министерства сельского хозяйства Российской Федерации № 792 от 6 июня 2003 г.

## Содержание

Введение.....	3
<b>СОДЕРЖАНИЕ ТЕОРЕТИЧЕСКОГО КУРСА по учебной дисциплине ОП.12 Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве.....</b>	<b>7</b>
<b>РАЗДЕЛ 1. ВВЕДЕНИЕ.....</b>	<b>7</b>
Тема 1.1. Основы организации бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях.....	7
1 Роль и задачи бухгалтерского учета.....	7
2. Основные принципы организации финансового бухгалтерского учета на сельскохозяйственных предприятиях.....	11
<b>РАЗДЕЛ 2. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ.....</b>	<b>18</b>
Тема 2.1. Готовая продукция и задачи учета.....	18
<b>РАЗДЕЛ 3. УЧЕТ ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ.....</b>	<b>29</b>
Тема 3.1. Объекты, задачи и методы оценки животных на выращивании и откорме.....	29
Тема 3.2. Синтетический и аналитический учет животных на выращивании и откорме.....	32
<b>РАЗДЕЛ 4. УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ.....</b>	<b>42</b>
Тема 4.1. Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы.....	42
<b>РАЗДЕЛ 5. УЧЕТ РАСХОДОВ НА УПРАВЛЕНИЕ.....</b>	<b>47</b>
Тема 5.1. Учет управленческих расходов.....	47
<b>РАЗДЕЛ 6. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ.....</b>	<b>56</b>
Тема 6.1. Особенности учета и распределения затрат вспомогательных производств.....	56
Тема 6.2. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции растениеводства.....	70
Тема 6.3. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции животноводства.....	89
Тема 6.4. Учет затрат и исчисление себестоимости продукции промышленного производства.....	103
<b>РАЗДЕЛ 7. УЧЕТ ОБСЛУЖИВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВ И ХОЗЯЙСТВ....</b>	<b>117</b>
Тема 7.1. Учет обслуживающих производств и хозяйств....	117
Литература.....	124

УЧЕБНОЕ ИЗДАНИЕ

Наталья Николаевна Прохорова

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ:  
ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ КУРС**

для студентов факультета СПО специальности  
38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)

Редактор Осипова Е.Н.

---

Подписано к печати 09. 09. 2015 г. Формат 60x84 1/16.  
Бумага печатная. Усл. п. л. 3,25. Тираж 20 экз. Изд. № 3614.

---

Издательство Брянского государственного аграрного университета  
243365 Брянская обл., Выгоничский район, с. Кокино, Брянский ГАУ