Об учете затрат в растениеводстве

Для эффективного управления деятельностью любого предприятия менеджменту необходима полная, сопоставимая, правдивая информация о понесенных затратах, которая в соответствии с законодательством формируется бухгалтерией. Рассмотрим порядок их учета в отношении продукции растениеводства.

Учетная политика

Если для конкретных хозяйственных операций, отдельных составляющих активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов предприятия в нормативных правовых актах не установлен порядок их отражения в бухучете и отчетности, **он разрабатывается субъектом хозяйствования самостоятельно в учетной политике организации (УП)** исходя из требований, установленных законодательством (п. 5 ст. 9 Закона от 12.07.2013 № 57-З (ред. от 11.10.2022) «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-З).

Производители продукции растениеводства также имеют право использовать положения Методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг), содержащиеся в письме Минсельхозпрода от 14.01.2016 № 04-2-1-32/178 (далее – Методические рекомендации).

Общие правила оценки запасов (материалов и материальных затрат, незавершенного производства, готовой продукции) определены в главах 2 и 3 Национального стандарта бухгалтерского учета и отчетности «Запасы», утв. постановлением Минфина от 28.12.2022 № 64 (далее – НСБУ № 64), однако они содержат различные варианты, один из которых следует закрепить в УП.

В свою очередь, способы группировки затрат и готовой продукции при организации учета по субсчетам и аналитическим счетам (субконто) предусматриваются в рабочем плане счетов бухгалтерского учета.

Первичный учет затрат на производство и выход готовой продукции растениеводства может быть классифицирован как производственные запасы (корма). Предприятия вправе использовать самостоятельно разработанные формы первичных учетных документов (ПУД) или формы, установленные приказами Минсельхозпрода от 01.07.2011 № 268 и № 269 (далее – приказы № 268 и № 269).

Также следует принимать во внимание постановление Минсельхозпрода от 18.06.2018 № 55 «Об установлении форм первичных учетных документов при перемещении материальных ценностей автомобильным транспортом и утверждении Инструкции о порядке заполнения и использования первичных учетных документов».

Кроме того, **отраслевые особенности деятельности должны быть учтены в регистрах аналитического и синтетического учета затрат и готовой продукции** в соответствии с применяемой предприятием формой бухгалтерского учета.

Общий порядок проведения инвентаризации активов регулируется ст. 13 Закона № 57-З, а также Инструкцией об инвентаризации активов и обязательств, утв. постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180. Особенности инвентаризации сельскохозяйственных запасов и регулирования инвентаризационных разниц раскрываются в УП.

Группировка затрат

Для соблюдения п. 6 НСБУ № 64 учет затрат на производство готовой продукции должен обеспечить их группировку для оценки незавершенного производства по фактической себестоимости, которая включает в себя прямые затраты, распределяемые переменные косвенные затраты на производство, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (если согласно УП организации последние включаются в себестоимость реализованной продукции).

Такая же группировка приводится и в Инструкции о порядке планирования и калькулирования

себестоимости продукции для целей ценообразования, утв. постановлением МАРТ, Минэкономики, Минфина и Минтруда и соцзащиты от 04.11.2022 № 71/15/50/68 (далее – Инструкция № 71/15/50/68). Нормы этого документа также соответствуют группировке затрат, указанной в Инструкции учета доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102), где себестоимость реализованной продукции включает:

- прямые затраты (материальные, на оплату труда, прочие);
- распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции.

Управленческие расходы и расходы на реализацию, согласно Инструкции № 71/15/50/68, в производственную себестоимость продукции не включаются и формируют полную коммерческую себестоимость, то есть себестоимость продукции для целей ценообразования.

Таким образом, при организации учета затрат на производство продукции растениеводства **необходимо предусмотреть возможность группировки затрат на прямые и косвенные**, при этом последние будут находить отражение на счетах бухучета на основании ПУД по их распределению (ведомости распределения, калькуляционные листы, бухгалтерская справка), формы которых должны быть закреплены в УП.

Бухучет затрат на производство традиционно обеспечивает группировку затрат, связанных с производством отдельных видов (групп) сельскохозяйственных культур или видов работ незавершенного производства. Поэтому его, как правило, организовывают по калькуляционным статьям. В приложении 2 к Методическим рекомендациям содержится Типовая номенклатура калькуляционных статей затрат, связанных с производством продукции в сельскохозяйственных организациях, которая включает:

1) материальные ресурсы, используемые в производстве;

2) оплату труда;

3) отчисления на соцнужды;

4) содержание основных средств;

5) работы и услуги;

6) расходы по страхованию имущества;

7) прочие затраты;

8) потери от брака;

9) общепроизводственные затраты;

10) общехозяйственные затраты;

11) расходы денежных средств.

Как видим, в приведенном перечне содержатся статьи не только прямых затрат, но и косвенных, которые согласно Инструкции № 102 в себестоимость реализованной продукции не включаются.

Группировка затрат растениеводства по статьям содержится также в форме отчета 9-АПК «Производство и себестоимость продукции растениеводства», разработанной Минсельхозпродом, куда включены:

1) оплата труда с начислениями;

2) семена;

3) удобрения и средства защиты растений;

4) затраты по содержанию основных средств;

5) работы и услуги;

6) стоимость ГСМ на технологические цели;

7) стоимость энергоресурсов (газ, электро- и теплоэнергия на технологические цели);

8) прочие прямые затраты;

9) затраты по организации производства.

Однако следует обратить внимание, что согласно нормам Инструкции № 71/15/50/68, а также положениям Методических рекомендаций затраты на содержание основных средств, участвующих в производстве сельхозпродукции, зачастую являются косвенными (например, затраты на ремонт или амортизация зерноуборочного комбайна). Данная специфика организации технологического процесса может быть решена путем введения в план счетов предприятия сч. 24 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования», предусмотренного Методическими рекомендациями, однако **только в случае согласования с Минфином**. В то же время в сельскохозяйственной деятельности используются узкоспециализированная техника и оборудование, что влечет затраты на их ремонт или амортизацию (например, картофелеуборочный комбайн). Следователь-

но, **в УП целесообразно определить, какие затраты по содержанию основных средств растениеводства являются прямыми затратами, а какие – косвенными**.

Такой же подход можно закрепить и по затратам «Работы и услуги» и «Стоимость энергоресурсов», ведь часть из них является прямыми, а часть относится к косвенным, учет которых предусмотрен на сч. 23 «Вспомогательные производства» с дальнейшим распределением согласно УП.

В растениеводстве объектами учета затрат могут быть сельскохозяйственные работы, выполняемые в отчетном году под урожай будущего года и относящиеся к незавершенному производству, как например:

- посев озимых зерновых;
- подзимний посев овощных культур (по культурам);
- подъем зяби;
- лущение стерни (без зяблевой пахоты);
- внесение удобрений (органических и минеральных);
- многолетние травы посева прошлых лет (переходящие под урожай будущих лет);
- многолетние травы: беспокровные и подпокровные посевы отчетного года;
- гипсование и известкование почв;
- пары под яровые культуры урожая будущего года;
- освоение новых земель;
- снегозадержание;
- прочие работы незавершенного производства (по видам).

Справочно. Согласно НСБУ № 64 стоимость незавершенного производства включает прямые затраты, распределяемые переменные косвенные затраты на производство, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты (если в соответствии с УП последние включаются в себестоимость реализованной продукции).

Методическими рекомендациями предусматривается, что сформированная в конце отчетного периода стоимость незавершенного производства в будущем году (после окончания посевных работ и определения фактических площадей посева под те или иные культуры) будет постатейно распределена по соответствующим объектам учета затрат (например, видам выращиваемых культур). Следовательно, **УП может содержать также и порядок распределения затрат незавершенного производства растениеводства прошлого года**.

Косвенные затраты по организации производства продукции растениеводства, информация о которых сформирована на сч. 25 «Общепроизводственные затраты», также требуют дополнительного внимания при разработке УП. Согласно нормам Инструкции № 102 в организации, осуществляющей производственную деятельность, условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг только в порядке, установленном УП. Следовательно, в УП необходимо закрепить классификацию общепроизводственных затрат.

В соответствии с Методическими рекомендациями общепроизводственные затраты включают затраты на организацию производства и управление такими сельскохозяйственными отраслями, как растениеводство, животноводство и промышленные производства, а также производственными подразделениями. Таким образом, **в УП общепроизводственные затраты растениеводства могут группироваться на бригадные (по каждому производственному подразделению) и общеотраслевые**.

В свою очередь, в соответствии с нормами Инструкции № 102 общепроизводственные затраты можно группировать как распределяемые переменные косвенные и условно-постоянные косвенные (к которым зачастую относится амортизация основных средств, начисленная линейным способом). В то же время Инструкцией № 102 для производственных предприятий предусмотрена возможность определить порядок распределения всех общепроизводственных затрат (и переменных, и постоянных), установив базу распределения и ПУД, оформляющий данные операции (например, ведомость распределения общепроизводственных затрат растениеводства).

Оформление и оценка затрат на выращивание

В бухучете должна быть сформирована первоначальная стоимость готовой продукции – ее фак-

тическая себестоимость. Следовательно, **должны найти отражение суммы фактически понесенных предприятием затрат**.

Прямые материальные затраты

Оценка материальных запасов организации, которая указывается в ее ПУД (фактическая себестоимость или условная), может осуществляться одним из следующих способов, закрепленном в УП:

1) по стоимости каждой единицы;

2) по средней стоимости:

- путем деления стоимости материалов на начало месяца (согласно НСБУ № 64 отчетный период – календарный месяц) и материалов, поступивших в течение месяца, на количество материалов на начало месяца и поступивших в отчетном месяце материалов (среднемесячная);
- путем деления стоимости материалов на начало месяца и поступивших до момента выбытия материалов на количество материалов на начало месяца и поступивших до момента выбытия материалов (средняя скользящая);

3) по стоимости первых по времени поступления материалов (с учетом стоимости материалов на начало отчетного периода).

Справочно. В случае если УП предусматривает учет материалов в условной оценке с обособленным отражением отклонений, то в конце месяца отклонения (за исключением тех, которые могут быть прямо включены в стоимость каждой единицы выбывших материалов) распределяются между выбывшими в отчетном месяце материалами и оставшимися на конец отчетного месяца.

Первоначальная стоимость отдельных предметов переносится в состав затрат на производство продукции растениеводства также в порядке, установленном УП (способ оценки НСБУ № 64 не оговаривает).

Прямые затраты на оплату труда

Заработная плата представляет собой стоимость использованных трудовых ресурсов. Ее размер определяется в соответствии с положениями по оплате труда и о стимулирующих и компенсирующих выплатах, установленных организацией. Также **к начислениям на оплату труда относятся**:

- обязательные страховые взносы, уплачиваемые за счет работодателя в бюджет государственного внебюджетного фонда социальной защиты населения;
- взносы на профессиональное пенсионное страхование;
- страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Затраты по содержанию основных средств

В этой группе отражаются затраты на ремонт, амортизационные отчисления и другие затраты по содержанию и эксплуатации тракторов, комбайнов, других самоходных и сельскохозяйственных машин, используемых при производстве продукции. Способ, метод, вид начисления амортизации основных средств определяются организацией в соответствии с ее амортизационной политикой и закрепляются в УП.

Для отражения информации о понесенных затратах можно использовать ПУД, утвержденные приказами № 268 и № 269, предусмотрев это в УП, или разработать и утвердить такие формы самостоятельно.

Учет затрат в растениеводстве может быть отражен по приведенным ниже видам затрат в следующих ПУД:

1. Прямые материальные затраты:

- *семена* – акт на списание семян и посадочного материала (ф. 208-АПК); требование-накладная (ф. 203-АПК) или (ф. 2);
- *удобрения и средства защиты растений* – акт об использовании минеральных, органических и бактериальных удобрений и гербицидов (ф. 206-АПК); акт об использовании химических средств защиты растений (ф. 207-АПК);
- *стоимость ГСМ на технологические цели* – путевой лист трактора (ф. 504-АПК) или (СХХ, ф. 2); лимитно-заборная карта (ф. 201-АПК) или (ф. 1); лимитно-заборная карта на получение горюче-смазочных материалов (СХХ, ф. 4);
- *отдельные предметы* – акт на списание инвентаря, спецодежды и спецобуви (ф. 209-АПК); требование-накладная (ф. 203-АПК) или (ф. 2); акт на списание материалов.

2. Прямые затраты на оплату труда:

- *оплата труда (в зависимости от формы оплаты труда и вида выплат)* – учетный лист тракториста-машиниста (ф. 503-АПК) или (СХХ, ф. 1); путевой лист трактора (ф. 504-АПК); книжка бригадира по учету труда и выполненных работ (ф. 505-АПК); табель учета рабочего времени и начисления заработка за месяц (ф. 501-АПК); бухгалтерская справка; расчетная ведомость;
- *начисления на зарплату* – бухгалтерская справка.

3. Прочие прямые затраты:

- *по содержанию основных средств* – ведомость учета амортизационных отчислений по основным средствам; акт о выявленных неисправностях (дефектах) основного средства (дефектная ведомость); калькуляционный лист (ф. 804-АПК)*; бухгалтерская справка;
- *работы и услуги* – отчет об использовании продукции вспомогательных производств (ф. 605-АПК); накопительная ведомость учета работы грузового автотранспорта (ф. 601-АПК); ведомость учета работы трактора (самоходной машины) (СХХ, ф. 8); акт приема-сдачи работ, выполненных организацией по агрохимическому обслуживанию сельского хозяйства (СХХ, ф. 3); калькуляционный лист (ф. 804-АПК); бухгалтерская справка; акт выполненных работ и др.;
- *прочие* – бухгалтерская справка.

4. Распределяемые переменные косвенные затраты /общепроизводственные затраты:

- *работы и услуги* – группировочная ведомость учета работы тракторов (самоходных машин) (СХХ, ф. 11); ведомость распределения затрат; бухгалтерская справка;
- *затраты по содержанию основных средств* – группировочная ведомость учета работы тракторов (самоходных машин) (СХХ, ф. 11); ведомость распределения затрат; бухгалтерская справка; ведомость распределения затрат по машинно-тракторному парку и комбайнам; отчет об использовании продукции вспомогательных производств; накопительная ведомость учета работы грузового автотранспорта; бухгалтерская справка;
- *общепроизводственные затраты* – ведомость распределения затрат; бухгалтерская справка.

Оформление и оценка готовой продукции

Для соблюдения определенного НСБУ № 64 порядка формирования в бухучете информации о готовой продукции **в УП должен быть закреплен метод учета затрат и калькулирования себестоимости**, соответствующий особенностям производственных процессов выращивания сельскохозяйственных культур и требованиям управления затратами (позаказный, попередельный, котловой, нормативный, другие методы, предлагаемые Методическими рекомендациями).

По общему правилу готовая продукция принимается к бухучету по первоначальной стоимости, которой может быть:

- в общем порядке – фактическая себестоимость;
- в массовом и серийном производстве – плановая (нормативная) себестоимость;
- попутная (сопряженная, побочная) продукция – по чистой стоимости реализации или условной оценке (цены приобретения, планово-расчетные цены, отпускные цены, розничные цены, плановая (нормативная) себестоимость и иные стоимостные показатели).

Справочно. Несмотря на то что НСБУ № 64 определяет отчетный период как календарный месяц, в силу биологических особенностей растениеводства, имеющего сезонный характер, фактическая себестоимость продукции калькулируется по окончании производственного процесса (уборки урожая), то есть по истечении календарного года (кроме овощеводства закрытого грунта).

Для отражения информации о получении готовой продукции растениеводства также можно использовать ПУД, утвержденные приказами № 268 и № 269, сделав на это ссылку в УП, или разработать и утвердить эти формы самостоятельно. В частности, могут быть использованы следующие ПУД по приведенным ниже видам продукции:

- *зерно, картофель и т.д.* – реестр отправки зерна и другой продукции с поля (ф. 401-АПК); требование-накладная (ф. 203-АПК) или (ф. 2); акт на сортировку и сушку зерна и другой продукции

(ф. 410-АПК); дневник поступления сельскохозяйственной продукции (ф. 411-АПК);

- *корма (сенаж, силос и др.)* – акт приема-передачи грубых и сочных кормов (ф. 204-АПК); акт на оприходование пастбищных кормов (ф. 205-АПК);
- *побочная продукция* – требование-накладная (ф. 203-АПК) или (ф. 2); акт приема-передачи грубых и сочных кормов (ф. 204-АПК).

Для учета движения продукции растениеводства (по каждой культуре и сорту) в местах хранения организации могут использовать накопительную ведомость урожая сельскохозяйственной продукции (ф. 408-АПК), ведомость движения зерна и другой продукции (ф. 409-АПК), отчет о движении продукции и материалов (ф. 215-АПК), карточки и (или) книги складского учета.

Аналитический и синтетический учет

Порядок учета на сч.сч. 20 «Основное производство» и 43 «Готовая продукция» устанавливается планом счетов и зависит от типа и характера производства, особенностей организации производственного процесса, применяемых методов калькулирования себестоимости готовой продукции, количества ее видов и иных факторов. Также готовая и побочная продукция могут учитываться на сч. 10 «Материалы» (если она произведена для целей внутреннего потребления (корма, семена).

В регистрах бухучета должна найти отражение следующая совокупность хозяйственных операций о суммах затрат на производство продукции растениеводства.

Косвенные затраты вспомогательных производств на сч. 23

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.
Косвенные затраты по работам и услугам, выполняемым вспомогательными производствами	23	02, 10, 60, 70, 69, 76 и др.
Распределение / списание косвенных затрат вспомогательных производств при выполнении работ:		
общепроизводственного характера	25	23
связанных с выращиванием определенного вида культур, выполнением работ	20	23

Косвенные общепроизводственные затраты на сч. 25

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.
Косвенные общепроизводственные затраты по организации и управлению растениеводством	25	02, 10, 60, 70, 69, 76 и др.
Распределение / списание косвенных общепроизводственных затрат:		
включены в себестоимость производимой продукции согласно учетной политике	20	25
включены (условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты) в состав расходов на управление согласно Инструкции № 102	90	25

Прямые затраты на сч. 20 по объектам учета затрат

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.
Прямые материальные затраты	20	10, 15
Прямые затраты на оплату труда	20	70, 69, 76
Прочие прямые затраты	20	02, 10, 60 и др.
Затраты незавершенного производства прошлого года по соответствующим статьям	20	20
Скормлены животным пастбищные корма на корню	20 / животноводство	20
Списаны калькуляционные разницы после расчета фактической себестоимости по направлениям использования готовой продукции (передано в переработку) и ее остаткам на складах	20, 90, 43, 10	20

Выход продукции (по видам)

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.
Оприходована готовая продукция растениеводства для ее дальнейшей реализации или промышленной переработки в организации	43	20
Оприходована готовая продукция от молодого сада	43	08
Оприходована готовая продукция растениеводства, предназначенная для собственного потребления (корма, семена)	10	20
Оприходована побочная продукция (солома и др.)	10	20
Оприходована побочная продукция, полученная от сортировки и сушки готовой продукции	10	43

Обобщающим регистром аналитического учета о затратах на выращивание и выходе продукции зерновых культур при журнально-ордерной форме учета является Производственный отчет по растениеводству. Синтетический учет затрат и выхода продукции ведут в журнале-ордере. УП могут быть предусмотрены и другие формы регистров бухучета.

НАДЕЖДА КИРЕЕНКО,
доцент кафедры бухучета, анализа и аудита в АПК и транспорте БГЭУ, кандидат экономических наук