

## 1.4 Элементы и калькуляционные статьи затрат

Группировка затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям применяется для целей управления затратами. В учете выделяются понятия: «элементы затрат» и «калькуляционные статьи затрат».

**Экономический элемент затрат** — это укрупненная группировка затрат по элементам, определяющая их по принципу однородности, безотносительно того, на что и где они произведены. Такая группировка представлена во внешней бухгалтерской отчетности, и позволяет внешним пользователям иметь информацию о структуре затрат организации по укрупненным элементам; исчислять макроэкономические показатели развития региона, отрасли; вырабатывать экономическую политику; определять стратегию развития государственного механизма.

На уровне организации группировка по элементам затрат применяется для целей формирования финансового результата от обычных видов деятельности; может использоваться для составления смет бюджетов затрат на производство по предприятию в целом, по подразделениям и цехам.

В ПБУ 10/99 «Расходы организации» представлены следующие элементы затрат, включающиеся в себестоимость продукции, работ, услуг:

1. материальные затраты;
2. затраты на оплату труда;
3. отчисления на социальные нужды;
4. амортизация;
5. прочие затраты.

Данная группировка не показывает назначение производственных затрат, их взаимосвязь с результатами производства и целесообразность. Устранить названные недостатки помогает группировка затрат в разрезе калькуляционных статей. **Калькуляционная статья** — это конкретный вид затрат, включаемый в себестоимость продукции, работ, услуг, определяемый исходя из места возникновения, целевого назначения, независимо от однородности экономического содержания. Калькуляционные статьи показывают роль, назначение, взаимосвязь затрат с объемом и другими факторами в процессе производства продукции работ услуг. Калькуляционные статьи позволяют нормировать, планировать, контролировать использование ресурсов, дают детальную информацию о количественных и качественных характеристиках затрат на производство.

Учет по калькуляционным статьям обеспечивает исчисление себестоимости единицы продукции, работ, услуг; позволяет определить их эффективность и конкурентоспособность; выявить влияние факторов, сформировавших данный уровень себестоимости; изыскать пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости.

В сельском хозяйстве в бухгалтерском учете производственные затраты принято группировать по следующим статьям:

1. **Материальные ресурсы, используемые в производстве:**

- 1.1 семена и посадочный материал, в том числе:
  - 1.1.1 приобретенные и собственного производства прошлых лет;
  - 1.1.2 собственного производства текущего года;
- 1.2 удобрения, в том числе;
  - 1.2.1 минеральные;
  - 1.2.2 органические;
- 1.3 средства защиты растений и животных;
- 1.4 корма, в том числе:
  - 1.4.1 приобретённые и собственного производства прошлых лет;
  - 1.4.2 собственного производства текущего года;
- 1.5 сырье для переработки;
- 1.6 нефтепродукты;
- 1.7 топливо и энергия на технологические цели;
- 1.8 работы и услуги сторонних организаций;
- 2. Оплата труда, в том числе:**
  - 2.1 основная;
  - 2.2 дополнительная;
  - 2.3 натуральная;
  - 2.4 прочие выплаты;
- 3. Страховые взносы на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование.**
- 4. Содержание основных средств, в том числе:**
  - 2.4.1.1.1.1.1.1 амортизация;
  - 4.1 ремонт основных средств;
  - 4.2 техническое обслуживание основных средств;
- 5. Работы и услуги вспомогательных производств (по видам).**
- 6. Налоги, сборы и иные платежи (по видам).**
- 7. Прочие затраты.**
- 8. Потери от падежа животных.**
- 9. Потери от брака.**
- 10. Общепроизводственные расходы.**
- 11. Общехозяйственные расходы.**
- 12. Производственная себестоимость.**

**1. Калькуляционная статья «Материальные ресурсы».** Статья предназначена для отражения стоимости потребленных материальных ресурсов в процессе производства продукции. Материальные ресурсы в зависимости от назначения и использования группируются по видам запасов и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями. По способу поступления материальные ресурсы делятся на покупные и собственного производства. Стоимость всех видов материальных ресурсов формируется исходя из фактических затрат на их приобретение или фактических затрат связанных с их изготовлением. Сформированные по этой статье затраты уменьшаются на сумму возвратных отходов. Статья

«Материальные ресурсы» является комплексной статьей и включает в себя несколько калькуляционных статей затрат, рассмотренных ниже.

**Семена и посадочный материал.** На статью относится стоимость собственных и покупных семян, использованных в производстве на посев, подсев изреженных культур, на пересев погибших сельскохозяйственных культур и насаждений, кроме многолетних насаждений (счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»). Затраты семян и посадочного материала фиксируются в натуральных единицах (кг, ц, тыс. шт.) и в денежном выражении. Покупные семена оцениваются по ценам приобретения, включая расходы связанные с их доставкой в организацию. Семена собственного производства прошлого года оцениваются по фактической себестоимости, семена производства текущего года – по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической. **Не включаются** в статью затраты по подготовке семян к посеву, по погрузке и транспортировке семян к месту сева.

**Удобрения.** По статье отражается стоимость использованных в производстве удобрений, отдельно отражаются затраты на минеральные и органические удобрения. Минеральные удобрения — это азотные, фосфорные, калийные, микроудобрения, компонентные и бактериальные. Минеральные удобрения отражаются с учетом качества в центнерах физического веса и в пересчете на кг питательного вещества, оцениваются по цене приобретения, включая транспортно-заготовительные расходы. Списываться в затраты могут по фактической стоимости единицы, по средней стоимости или методом ФИФО. Органические удобрения показываются в тоннах и в денежном выражении. Собственные органические удобрения: навоз, помет, торф, компосты оцениваются исходя из фактических затрат на их приготовление. Покупные — по цене приобретения, включая транспортно-заготовительные расходы, списываться в затраты могут по фактической стоимости единицы, по средней стоимости или методом ФИФО. На статью относят затраты по зеленым удобрениям, т.е. затраты на выращивание и запахивание люпина, сераделлы и других культур, применяемых в качестве зеленых удобрений. Оцениваются зеленые удобрения по величине фактических затрат на их возделывание. Не включаются в статью расходы по внесению удобрений в почву.

**Средства защиты растений и животных.** На статью «Средства защиты растений» относится стоимость пестицидов, протравливателей, гербицидов, ядохимикатов, химических и биологических средств, использованных для борьбы с сорняками, вредителями и болезнями растений. В статью «Средства защиты животных» включается стоимость биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств для лечения и профилактики защиты животных. Средства защиты включаются в статью по фактической стоимости приобретения, по средней стоимости за единицу с распределением отклонений в конце месяца, или по методу ФИФО. Не относятся на статью расходы по подготовке и обработке посевов, расходы, связанные с подготовкой и введением препаратов животным.

**Корма.** Отражается стоимость использованных кормов собственного производства и покупных, в том числе, зеленых, грубых, сочных, минеральных добавок и соли, комбикормов. Израсходованные корма учитываются в денежном выражении и в натуральных измерителях (кг, ц.) в разрезе видов кормов. Израсходованные корма собственного производства прошлых лет отражаются по фактической себестоимости, текущего года – по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической; покупные – включаются по фактической стоимости единицы приобретения, по средней стоимости за единицу с распределением отклонений в конце месяца, или по методу ФИФО. Не относятся на статью перемещение и доставка кормов к местам скармливания. Не дооцениваются до фактической себестоимости корма, израсходованные на корм рабочему скоту.

**Сырье для переработки.** Статья применяется в промышленных и подсобных предприятиях. Отражается стоимость сырья, материалов, использованных в данных производствах. Отражение происходит в денежных и натуральных измерителях. Учитываются:

- в производстве комбикормов — стоимость зерна, зерносмеси, травяной муки, кормовых дрожжей, сухого обрата, мясокостной и рыбной муки, микродобавок, прочих компонентов;
- в мукомольном производстве — стоимость зерна, крупы;
- в льнопереработке — стоимость соломки, тресты;
- в переработке фруктов, овощей картофеля — стоимость овощей, картофеля, бобов, специй, консервантов;
- в виноделии — стоимость винограда, плодов, ягод, виноматериалов, сокоматериалов, спирта, сахара, вакуум-сусла, коньячного спирта, лимонной кислоты;
- в скотоубойном цехе — стоимость скота, птицы, зверей;
- в молокопереработке — стоимость молока, сахара, ванилина, закваски;
- в мясопереработке — стоимость мяса в тушах, субпродуктов, муки, жиров, крахмала, белковых наполнителей, натуральных и искусственных оболочек;
- в лесопильном производстве — стоимость леса круглого;
- в кирпично-черепичном — стоимость песка, глины;
- в рыбоводстве — себестоимость мальков рыбы;
- в инкубации — себестоимость яиц.

Сельскохозяйственное сырье собственного производства (зерно, овощи, плоды, молоко, животные) отпущенные для переработки в промышленных производствах оцениваются по план себестоимости с корректировкой в конце года до фактической; покупное сырье оценивается фактической себестоимости, средней стоимости, методу ФИФО.

**Нефтепродукты.** Отражается стоимость горюче-смазочных материалов (бензин, дизельное топливо, солидол, автол, нигрол), израсходованных на выполнение механизированных сельскохозяйственных работ, переездов тракторов и самоходных машин с участка на участок, на технологических и тракторных работах по обслуживанию производства в животноводстве и других отраслях; на транспортных работах, выполненных

собственным грузовым автотранспортом, транспортного обслуживания деятельности, служебным легковым автотранспортом. Учет осуществляется по количеству (кг) и в денежном выражении, оцениваются нефтепродукты исходя из фактической стоимости приобретения за единицу, по средней стоимости за единицу с распределением отклонений в конце месяца, или по методу ФИФО.

**Топливо и энергия на технологические цели.** На статью относится стоимость угля, торфобрикетов, газа, дров. По статье отражается стоимость приобретенного со стороны топлива всех видов, кроме нефтепродуктов, расходуемых на технологические цели и на выработку энергии, кроме того, отражается стоимость всех видов приобретенной энергии: электрической, тепловой, сжатого воздуха, холода. Оцениваются так же, как все покупные ресурсы. Не относятся на статью затраты на производство энергии, вырабатываемой самой организацией, а также затраты на транспортировку и передачу покупной энергии до места ее потребления.

**Работы и услуги сторонних организаций производственного характера.** Отражается стоимость работ и услуг, выполненных поставщиками, в том числе, операции технологического процесса в растениеводстве и животноводстве; по обработке сырья и материалов; по изготовлению промышленной продукции, которые могут быть отнесены на себестоимость отдельных видов продукции. К прямым услугам сторонних организаций относятся: механизированные работы в растениеводстве, увеличение плодородия почв, мелиорация, транспортные работы, обработка посевов средствами химической защиты, техническое обслуживание животноводства; искусственное осеменение животных, расход воды, охлаждение. Оцениваются услуги по стоимости работ в цене поставщика услуг, при общем режиме налогообложения НДС (возмещаемый налог) в затраты не включается.

**2. Калькуляционная статья «Оплата труда».** В статью включаются все виды начисленных денежных и натуральных выплат рабочим различных категорий, непосредственно занятым в технологическом процессе соответствующего производства, носящих характер оплаты труда и включаемых в себестоимость продукции. Состав статьи разграничивается по видам основной, дополнительной оплаты, натуральной формы поощрения и других выплат. Учет ведется в денежных и трудовых измерителях.

**К основной оплате труда** относится заработная плата, начисленная за выполненную работу или за фактически отработанное время:

- 1) оплата труда по тарифным ставкам и окладам за отработанное время;
- 2) оплата труда по сдельным расценкам за объем выполненных работ, (например, пахота, сев, уход за посевами, уборка, обслуживание поголовья);
- 3) оплата труда при подрядных формах организации труда в зависимости от конечного результата работы всего рабочего коллектива и коэффициентов бестарифной системы (по коэффициенту трудового участия КТУ);

- 4) доплата за продукцию с учетом ее качества после уборки урожая, а в животноводстве — в конце квартала;
- 5) оплата труда в окончательный расчет по завершении года;
- 6) доплата за работу во вредных условиях, опасных условиях или на тяжелых работах;
- 7) доплата за работу в ночное время;
- 8) доплата за многочисленный или многосменный режим работы;
- 9) доплата за выходные и праздничные дни;
- 10) оплата сверхурочной работы;
- 11) оплата лицам, привлеченным для работы по договору с другой организацией (сельскохозяйственные работы по уборке урожая);
- 12) оплата труда лиц, работающих по совместительству;
- 13) оплата труда по договору гражданско-правового характера работников нечисленного состава;
- 14) оплата простоев не по вине работников.

**К дополнительной оплате труда** относится оплата, обусловленная особенностями сельскохозяйственного производства, а также применением премий, стимулирующих надбавок и оплата за неотработанное время:

- 1) дополнительная оплата за качественное выполнение работ в растениеводстве (например, качественное проведение сева, за своевременное и качественное проведение мероприятий по обработке почвы, по уходу за пропашными культурами, по борьбе с вредителями, за подготовку кормов 1 и 2 класса, за проведение уборки урожая высокого качества в установленные сроки с минимальными потерями продукции, за высокое качество сортировки);
- 2) дополнительная оплата в животноводстве (например, за увеличение продуктивности животных, за сохранность поголовья, обслуживание скота на пастбищах);
- 3) дополнительная оплата в других отраслях за качественное выполнение операций;
- 4) надбавки к основной оплате за классность трактористов-машинистов и водителей, за мастерство в растениеводстве и животноводстве, за мастерство и квалификационный разряд в других категориях;
- 5) надбавки за выслугу лет;
- 6) премии за выполнение и перевыполнение сменных заданий с высоким качеством работ, за экономию горюче-смазочных материалов и других ресурсов, за сохранность техники;
- 7) оплата специальных перерывов в работе (кормящим матерям);
- 8) разница в оплате при временном замещении;
- 9) сумма индексации, компенсации за несвоевременную выплату заработной платы и в связи с увеличением стоимости жизни;
- 10) оплата отпусков;
- 11) компенсационные выплаты по режимам и условиям труда (региональные коэффициенты: пустынные местности, высокогорные районы, процентные надбавки Крайнего севера);

- 12) надбавки за подвижной характер работы;
- 13) премии и надбавки системного характера (ежемесячные);
- 14) оплата ежегодных и дополнительных отпусков, согласно коллективному договору;
- 15) оплата учебных отпусков;
- 16) оплата времени выполнения государственных обязанностей (депутату, судье, присяжному);
- 17) оплата льготных часов отдельным категориям работников;
- 18) оплата за дни медицинского осмотра;
- 19) оплата вынужденного прогула.

**Натуральная оплата** определяется внутренними потребностями организации, общественной значимостью продукта, спросом его на рынке и степенью платежеспособности организации. Производится как растениеводческой, так и животноводческой продукцией. Продукцией может быть оплачена часть заработка, выполненная норма-смена, норма выработки, премия. Отражается стоимость продукции, выдаваемой в порядке оплаты труда с учетом качества по рыночной стоимости с отклонением от себестоимости не более 20%, не дооценивается до фактической себестоимости продукция текущего года изготовления.

**Прочие выплаты:** на статью относятся суммы начисленных выплат разового характера, закрепленных в локальных нормативных актах, установленных трудовым законодательством и федеральными законами:

- 1) единовременные премии;
- 2) вознаграждения по итогам работы за год;
- 3) годовое вознаграждение за выслугу лет;
- 4) компенсации за неиспользованный отпуск;
- 5) выплаты, носящие характер социальных льгот, оплата медицинских и бытовых услуг, удешевление питания и другие социальные выплаты, предусмотренные коллективным договором;
- 6) другие выплаты, кроме выплат, отнесенных на счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», 91 «Прочие доходы и расходы», 44 «Расходы на продажу» и за счет чистой прибыли.

**3. Калькуляционная статья «Страховые взносы на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование».** По статье отражают суммы страховых взносов в Пенсионный фонд РФ на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования на обязательное медицинское страхование. Отчисления производятся по всем видам оплаты труда работников, занятых в производстве продукции.

**4. Калькуляционная статья «Содержание основных средств».** Отражаются затраты, связанные с содержанием основных средств,

используемых непосредственно в данном производстве. В составе статьи учитываются:

- 1) расходы на оплату труда персонала, обслуживающего основные средства, кроме оплаты труда трактористам-машинистам, занятых на сельскохозяйственных работах;
- 2) страховые взносы во внебюджетные фонды от оплаты труда персонала, обслуживающего основные средства;
- 3) амортизация, начисляемая согласно принятым методам начисления, относимая на культуру, животных и другие объекты;
- 4) затраты на все виды ремонтов и технологическое обслуживание основных средств, в том числе: расходы на оплату труда работников, занятых ремонтом вне ремонтной мастерской; страховые взносы во внебюджетные фонды; стоимость запасных частей; стоимость ремонтно-строительных материалов; стоимость услуг пунктов технического обслуживания; стоимость услуг мастерских по ремонту тракторов, машин, оборудования; затраты по ремонту и замене гусениц и резиновых шин, стоимость пленки парников.

Расходы на содержание зернохранилищ, овощехранилищ распределяются и списываются на себестоимость отдельных видов продукции, пропорционально массе хранящейся продукции или площади, занятой хранимой культурой. Расходы по мелиоративным затратам распределяются на культуры пропорционально площади, занимаемой сельскохозяйственной культурой на таких землях. Мелиоративные расходы связаны с орошением или осушением.

Расходы по содержанию основных средств животноводства относятся прямо на обслуживаемые виды или группы животных. Если в помещении содержится несколько видов или групп животных, то затраты на животноводческий комплекс распределяются между группами животных пропорционально занимаемой площади.

Затраты на содержание и эксплуатацию основных средств вспомогательных, промышленных производств и обслуживающих хозяйств включаются в соответствующие виды производств. Затраты на содержание сельскохозяйственных машин, оборудования, тракторов, используемых в растениеводстве относятся на себестоимость сельскохозяйственных культур и на виды незавершенного производства пропорционально обработанной площади.

**5. Калькуляционная статья «Работы и услуги вспомогательных производств».** По статье отражаются затраты на работы и услуги собственных вспомогательных производств, обеспечивающие производственные нужды. Вспомогательные производства в сельском хозяйстве — это машинно-тракторный парк, грузовой автотранспорт, гужевой транспорт, службы и производства по электро-, тепло-, газо-, водоснабжению, холодильные установки.

Услуги транспорта по перемещению, вывоз продукции с поля оцениваются исходя из объема выполненных работ (т/км, коне-дни) и фактической себестоимости. Затраты на услуги газо-, электро-, тепло-, водоснабжению определяются исходя из объема потребления в процессе производства этих услуг и их фактической себестоимости. Услуги холодильных установок распределяются по потребителям, складам-холодильникам, хранилищам-холодильникам пропорционально объему обслуживаемых помещений, а также по видам продукции, находящейся на складах, пропорционально центнеро-дням ее хранения.

**6. Калькуляционная статья «Налоги, сборы и другие платежи».** По статье отражаются:

- 1) налоги, сборы, платежи в бюджет (земельный налог, водный, экологический в пределах установленного лимита, транспортный, налог на имущество, земельный налог, арендная плата за землю и др.);
- 2) платежи по обязательным видам страхования; добровольное страхование имущества, согласно НК РФ в установленных пределах и лимитах;
- 3) прочие расходы.

**7. Калькуляционная статья «Прочие затраты».** В составе статьи отражаются затраты связанные с производством продукции:

- 1) расходы по искусственному осеменению животных в том числе, содержание пункта осеменения, стоимость спермы;
- 2) затраты будущих периодов: строительство и содержание загонов для скота, полевых станов и навесов, других сооружений временного характера;
- 3) затраты по ограждению ферм, оборудованию дезбарьеров, расходы на сооружение санпропускников и других объектов, связанных с санитарно-ветеринарными мероприятиями, но не предусмотренных сметами при капитальном строительстве;
- 4) затраты на пуско-наладочные работы, связанные с освоением новых мощностей и объектов (введение животноводческих комплексов, птицефабрик, парников или тепличных комбинатов, промышленных цехов). Указанные затраты необходимо предварительно учитывать в составе расходов будущих периодов и включать в затраты соответствующего производства в течение нормативного срока освоения, как правило это 1 год, но не более 3 лет;
- 5) разница между балансовой стоимостью выбракованной взрослой птицы, проданной или забитой на мясо, и вырученной от ее продажи выручкой в яичном птицеводстве;
- 6) прочие затраты: спец одежда, обувь, спец оснастка и спец оборудование.

**8. Калькуляционная статья «Потери от падежа животных».** По этой статье в животноводстве учитывают потери от гибели молодняка и откормочного взрослого скота, птицы, зверей, кроликов, и семей пчел. Потери по вине материально-ответственных лиц, из-за стихийных бедствий,

вследствие эпидемии на данную статью не относят. Падеж оценивается исходя из плановой себестоимости 1 ц. живой массы по данной группе животных и массы павшего животного. В конце года плановая себестоимость падежа не дооценивается. Данная статья выделяется только в составе аналитического счета «Животные на выращивании и откорме».

**9. Калькуляционная статья «Потери от брака».** В статье отражается стоимость окончательно забракованной продукции, расходы по исправлению брака, а также стоимость сырья, материалов, испорченных сверх установленных норм при наладке оборудования. Забракованная продукция оценивается по плановой или нормативной себестоимости без включения управленческих расходов. Внутренний исправимый брак оценивается исходя из затрат сырья на исправление дефектов, оплаты труда занятых исправлением брака работников и доли общепроизводственных расходов. Внешний исправимый брак оценивается по стоимости забракованной покупателями продукции и исходя из затрат на ее исправление, замену, транспортировку. Затраты на исправление включают стоимость материалов и долю общепроизводственных расходов. Брак уменьшается на стоимость забракованной продукции по ценам ее использования; на сумму удержания брака из оплаты труда виновного, на сумму взыскания с поставщиков за недоброкачественные материалы.

**10. Калькуляционная статья «Общепроизводственные расходы».** По статье отражаются расходы, связанные с управлением производством в отдельных бригадах, фермах, цехах, а также расходы по управлению производством в разрезе отраслей: растениеводства, животноводства и промышленного производства. Эти расходы включаются в себестоимость той продукции, которая производится в бригаде, ферме, цехе или отрасли. Общепроизводственные расходы являются косвенными расходами, распределяются пропорционально установленной базе, включаются в затраты на производство продукции ежемесячно.

**11. Калькуляционная статья «Общехозяйственные расходы».** На статью относятся затраты, связанные с управлением организацией в целом как имущественно-финансовым комплексом. Состоят из административно-управленческих, хозяйственных и непроизводительных расходов, являются косвенными и распределяются на продукцию пропорционально установленной базе. Списываются в затраты основного производства или на продаваемую продукцию ежемесячно.

**12. Калькуляционная статья «Производственная себестоимость».** В конце года по статье отражаются калькуляционные разницы, образовавшиеся при закрытии операционных счетов.