

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

ГЛАВНОЕ УПРАВЛЕНИЕ ОБРАЗОВАНИЯ, НАУКИ И КАДРОВ

Учреждение образования
«БЕЛОРУССКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННАЯ АКАДЕМИЯ»

Т. Л. Хроменкова, Н. Н. Минина

ПЛАНИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

*Рекомендации для экономистов и специалистов
сельскохозяйственных организаций, слушателей ФПК*

Горки
БГСХА
2016

УДК 338.5:63.002.6(083)
ББК 65.32-86
Х94

*Утверждено коллегией Комитета по сельскому хозяйству
и продовольствию Могилевского облисполкома.
Постановление № 10-20 от 4 марта 2016 г.*

*Рекомендовано Научно-техническим советом БГСХА.
Протокол № 2 от 24 февраля 2016 г.*

Авторы:

кандидат экономических наук, доцент *Т. Л. Хроменкова*;
старший преподаватель *Н. Н. Минина*

Рецензенты:

доктор экономических наук, доцент *А. Г. Ефименко*;
кандидат экономических наук, доцент *А. Н. Гридюшко*

Хроменкова, Т. Л.

Х94 Планирование себестоимости сельскохозяйственной продукции : рекомендации / Т. Л. Хроменкова, Н. Н. Минина. – Горки : БГСХА, 2016. – 48 с.

Приведены рекомендации по составу затрат, алгоритму планирования производственных затрат в сельскохозяйственных организациях, плановой калькуляции себестоимости единицы разных видов сельскохозяйственной продукции.

Для экономистов и специалистов сельскохозяйственных организаций, слушателей ФПК.

УДК 338.5:63.002.6(083)
ББК 65.32-86

© УО «Белорусская государственная
сельскохозяйственная академия», 2016

ВВЕДЕНИЕ

Для предприятий всех форм собственности особое значение приобретает использование в процессе хозяйствования экономических рычагов, обеспечивающих получение адекватной затратам прибыли, которая является источником финансирования расширенного воспроизводства. Одним из таких рычагов является себестоимость продукции и услуг, поддержание которой на оптимальном уровне способствует обеспечению стабильной работы сельскохозяйственных предприятий, достижению ими устойчивой конкурентоспособности. Снижение себестоимости создает предпосылки для повышения рентабельности, увеличения объемов выпуска продукции и улучшения ее качества на основе дополнительных инвестиций и повышения материального поощрения участников производства. Поэтому планирование, учет и исчисление себестоимости продукции относятся к важным элементам противозатратного механизма, направленного на экономное использование производственных ресурсов в сельскохозяйственных предприятиях.

Современные сельскохозяйственные предприятия, являясь крупными производственными объектами, развивают несколько товарных отраслей, имеют вспомогательные производства, выращивают корма. В некоторых отраслях одновременно производится несколько видов продукции. В этой связи выполнение плановых расчетов по исчислению себестоимости продукции является многошаговым процессом, требует строгого соблюдения определенной последовательности расчетов.

Данные рекомендации призваны оказать помощь экономистам многоотраслевых сельскохозяйственных организаций в планировании затрат на производство сельскохозяйственной продукции, составлении плановых калькуляций себестоимости единицы продукции практически всех отраслей, получивших развитие в сельскохозяйственных организациях республики.

1. СОДЕРЖАНИЕ, ЦЕЛЬ И ЗАДАЧИ ПЛАНИРОВАНИЯ ИЗДЕРЖЕК И СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Себестоимость является обобщающим экономическим показателем, в котором находит выражение результат влияния на производственную деятельность предприятия многочисленных факторов и условий: технической оснащенности хозяйства, применяемых им технологий, форм и методов организации и оплаты труда, степени совершенства управления производством и качества производимой продукции, уровня цен на покупные средства производства и многих других.

Вместе с тем себестоимость выступает и как основной экономический показатель, поскольку служит основой в решении других экономических проблем. Знание ее необходимо для определения прибыли и рентабельности производства, цен на продукцию, обеспечивающих нормальное ведение хозяйства в условиях рынка, организации внутрихозяйственных экономических отношений, выбора рациональной специализации, оценки эффективности проектируемых и осуществляемых организационных и других мероприятий, анализа и контроля уровня затрат.

Показатели плана себестоимости продукции принадлежат к числу основных. Они характеризуют качество работы организации и отражают все изменения, происходящие в ее деятельности, связанные с совершенствованием форм и методов хозяйствования, внедрением новых производственных технологий, повышением производительности труда и эффективности использования всех видов ресурсов. Снижение себестоимости продукции в значительной степени предопределяет конечные финансовые результаты организации.

Планирование себестоимости продукции представляет собой процесс разработки экономически обоснованных заданий по ее оптимизации и определения системы мер, обеспечивающей необходимые темпы роста рентабельности и повышения конкурентоспособности хозяйствующих субъектов.

Целью планирования себестоимости продукции является прежде всего обоснование необходимой суммы прибыли и уровня рентабельности хозяйственной деятельности организации путем обеспечения максимально возможного снижения себестоимости и рационального использования имеющихся ресурсов в предстоящем периоде.

При планировании себестоимости продукции решаются следующие основные задачи:

- производится анализ фактических затрат на производство продукции в отчетном периоде по организации и по ее отдельным подразделениям;

- разрабатываются калькуляции себестоимости основных видов производимой продукции;

- составляется смета затрат и сводная ведомость затрат на производство продукции;

- выявляются нерациональные затраты и уточняются возможности снижения себестоимости продукции в предстоящем году по сравнению с отчетным;

- определяются факторы снижения себестоимости продукции и разрабатываются меры по ее оптимизации.

Уровень обоснованности разрабатываемых планов себестоимости продукции в значительной степени определяется качеством и широтой исходной базы планирования. Основными исходными данными, необходимыми для проведения плановых расчетов себестоимости продукции, являются:

- нормы расхода материальных и трудовых затрат по содержанию и эксплуатации оборудования;

- нормативы по текущему ремонту, амортизации, содержанию основных производственных средств;

- нормы труда и нормы выработки на работах в растениеводстве и животноводстве;

- материалы анализа затрат организации в предплановом периоде;

- план производства и реализации валовой и товарной продукции в разрезе отдельных ее видов в натуральных и стоимостных показателях;

- план материально-технического обеспечения производства и реализации продукции;

- планы организационно-технических и финансово-экономических мероприятий по экономии затрат и оптимизации себестоимости продукции.

Себестоимость как экономическая категория находит свое конкретное проявление в виде индивидуальной себестоимости, а обобщенное – в виде общественной себестоимости. Индивидуальная себестоимость отражает денежные издержки отдельных сельскохозяйственных предприятий на потребленные средства производства и оплату труда. Общественная себестоимость устанавливается как средневзвешенная величина из индивидуальных затрат в сельскохозяй-

ственных предприятиях, расположенных в крупных регионах или в целом по отрасли. Ее называют также зональной или отраслевой себестоимостью.

Индивидуальная себестоимость является объектом учета и планирования непосредственно на предприятиях. Она служит средством выявления резервов и возможностей каждого хозяйства для удешевления выпуска продукции.

Различают два вида индивидуальной себестоимости: производственную и полную (коммерческую). В **производственной себестоимости** учитываются все расходы предприятия, связанные с получением продукции, транспортировкой ее на склад и хранением. **Полная (коммерческая) себестоимость** рассчитывается по товарной продукции и включает производственную себестоимость и затраты по реализации (доставка к определенному месту, расходы на упаковку, разгрузку и др.).

Производственная и полная себестоимости подразделяются на плановую и фактическую (отчетную). **Плановая себестоимость** исчисляется при составлении годовых и других планов исходя из плановой урожайности сельскохозяйственных культур и продуктивности животных, планируемых затрат на оплату труда, норм расхода семян, удобрений, ядохимикатов, кормов, горюче-смазочных материалов и других производственных ресурсов. **Фактическая себестоимость** определяется на основе действительных затрат предприятия на производство продукции, зафиксированных в бухгалтерских учетных данных. Она рассчитывается при составлении отчетов о хозяйственной деятельности и поэтому ее называют еще отчетной.

Плановая и фактическая себестоимости отличаются по составу затрат. В плановую себестоимость не включаются вызванные бесхозяйственностью дополнительные расходы и потери, которые в то же время являются составной частью фактической (отчетной) себестоимости. Соотношение плановой и фактической себестоимости и их составных частей позволяет объективно оценить результаты деятельности хозяйства и определить меры по повышению эффективности его ведения.

2. СОСТАВ ЗАТРАТ, ВКЛЮЧАЕМЫХ В СЕБЕСТОИМОСТЬ ПРОДУКЦИИ, И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

По источникам осуществления расходы предприятия можно подразделить:

- на включаемые в себестоимость продукции;
- относимые на финансовые результаты (убытки от списания дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, и других долгов, нереальных для взыскания; убытки от хищений, виновники которых по решению суда не установлены и т. д.);
- осуществляемые за счет чистой прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения (затраты на содержание культурно-бытовых объектов, выплаты доходов).

Издержки производства классифицируют по многим признакам. Выделяют следующие издержки: индивидуальные (на уровне субъекта хозяйствования) и общественные (на уровне национальной экономики); производства и обращения; экономические и бухгалтерские; явные (внешние) и неявные (имплицитные, внутренние); постоянные и переменные.

Кроме затрат, непосредственно связанных с производством и реализацией продукции, предприятие несет издержки, обусловленные функционированием его как субъекта хозяйствования, к которым относятся налоги, сборы и обязательные отчисления (налог на землю, налог за пользование природными ресурсами, плата за загрязнение окружающей среды, а также отчисления в фонд социальной защиты, инновационный фонд, выплаты процентов за кредиты, страховые платежи и др.). Эти издержки в соответствии с действующим законодательством относятся на издержки производства и реализации продукции.

Все многообразие видов затрат на производство и реализацию продукции в целях планирования, учета, анализа и формирования себестоимости продукции классифицируют по ряду наиболее важных признаков.

1. По экономическому содержанию и целевому назначению затраты классифицируются: а) на затраты на производство и реализацию продукции; б) затраты на расширение и обновление производства – единовременные капитальные вложения, затраты на прирост оборотных средств, на формирование дополнительных трудовых ресурсов для нового производства; в) затраты на социально-культурные, бытовые и материальные нужды работников предприятия.

2. В зависимости от источника покрытия затраты предприятия подразделяются: а) на затраты, включаемые в себестоимость продукции, – текущие затраты, покрываемые из выручки от реализации продукции; б) затраты, производимые за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия; в) затраты, покрываемые за счет целевых средств и средств специальных фондов.

3. По сфере возникновения затраты группируются: а) на производственные (на производство продукции, которые зависят от потребленного количества и цены ресурсов); б) коммерческие (на реализацию, рекламу, сертификацию); в) налоги и отчисления; г) непроизводственные (потери, брак, штрафы, неустойки).

Совокупность приемов исчисления себестоимости называют калькуляцией. Себестоимость отдельных видов сельскохозяйственной продукции составляют затраты, отличающиеся друг от друга ролью и значением в производственных процессах, способом отнесения на создаваемую продукцию. Поэтому в совокупность приемов исчисления себестоимости входит группировка, или классификация затрат, установление порядка учета, планирования и распределения их по процессам и продуктам.

При калькуляции затраты подразделяются на элементы и статьи. Элементами называют однородные по своему экономическому содержанию затраты, сгруппированные в целом по хозяйству или его крупным отраслям. К ним относятся:

- 1) затраты на оплату труда;
- 2) отчисления на социальные нужды;
- 3) материальные затраты (семена, корма, удобрения, топливо, нефтепродукты, электроэнергия);
- 4) амортизация основных средств и нематериальных активов;
- 5) прочие затраты (расходы на командировки, на содержание пожарной и сторожевой охраны и др.).

Группировка затрат по экономическим элементам характеризует общие затраты предприятия безотносительно к тому или иному виду продукции. Классификация по элементам затрат используется для определения общей суммы затрат на производство, для обеспечения взаимоувязки плана по себестоимости с другими разделами плана развития предприятия, для оценки и анализа структуры себестоимости.

Планирование производственных затрат по калькуляционным статьям обеспечивает исчисление себестоимости единицы продукции, характеризует назначение затрат и позволяет установить пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости продукции (ра-

бот, услуг). По калькуляционным статьям затраты группируются по месту их возникновения (в связи с освоением новых видов продукции, использованием энергии и топлива на технологические цели и др.).

В настоящее время в состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, целесообразно включить следующие статьи, представленные в табл. 1.

**Таблица 1. Типовая номенклатура калькуляционных статей
производственных затрат в сельскохозяйственных организациях**

Статьи затрат	Отрасли и производства				
	растение- водство	животновод- ство	вспомо- гательные производ- ства	промышлен- ные произ- водства	обслужива- ющие про- изводства
1	2	3	4	5	6
1. Расходы на оплату труда	+	+	+	+	+
2. Отчисления на социальные нужды	+	+	+	+	+
3. Сырье и материалы:					
В т. ч.:					
3.1. Семена и посадочный материал	+				
3.2. Удобрения минеральные и органические	+				
3.3. Нефтепродукты	+	+	+	+	+
3.4. Средства защиты растений и животных	+	+	+		
3.5. Корма		+	+		
3.6. Сырье для переработки				+	+
4. Содержание и эксплуатация основных средств	+	+	+	+	+
5. Работы и услуги	+	+	+	+	+
6. Расходы денежных средств	+	+	+	+	+
7. Прочие затраты	+	+	+	+	+
8. Потери от брака, падежа животных (в учете)		+	+	+	+
9. Затраты по организации производства	+	+	+	+	+
Производственная себестоимость	+	+	+	+	+
Расходы по реализации (коммерческие расходы)	+	+	+	+	+
Полная (коммерческая) себестоимость	+	+	+	+	+

3. АЛГОРИТМ ПЛАНИРОВАНИЯ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

В настоящее время при расчете плановой себестоимости сельскохозяйственной продукции чаще исходят из требуемого объема производства с учетом заданных темпов прироста и нормативного уровня рентабельности. Но одним из недостатков такого подхода является то, что в результате мы получаем требуемый размер себестоимости, который не всегда соответствует реальному положению дел. Наличие в сельскохозяйственной организации определенного состава техники, особенности технологии, квалификация работников, принятая система и форма оплаты труда непременно скажутся на себестоимости продукции.

При планировании затрат по видам продукции, работ и услуг следует исходить из принятой в сельскохозяйственной организации учетной политики. Это даст сопоставимость фактических и плановых показателей себестоимости в целом и ее отдельных статей с точки зрения методологического аспекта.

В сельскохозяйственных организациях расчет затрат на производстве продукции и услуг целесообразно выполнять в определенной последовательности.

Плановые расчеты начинаются с разработки или уточнения имеющихся технологических карт с учетом совершенствования технологии и организации производства, возможности использования новых машин и др.

При этом используются технически обоснованные нормы расхода материальных ресурсов, электроэнергии, топлива, нормы выработки и обслуживания, другие нормативы.

В растениеводстве технологические карты разрабатываются по всем сельскохозяйственным культурам, многолетним насаждениям, сенокосам, пастбищам, работам незавершенного производства (посев озимых культур, вспашка зяби, вывозка органики и др.), силосованию, сенажированию.

На основе технологических карт рассчитываются нормативы потребности в материальных и трудовых затратах по каждой культуре на 1 га (расход основного топлива, затраты труда, тарифный фонд оплаты труда, количество тонно-километров транспортных работ тракторов, кВт-часов, условных эталонных гектаров).

Нормативы производственных затрат по силосованию и сенажированию рассчитываются на 1 т готового силоса и сенажа.

Форма нормативной карточки представлена в табл. 2.

Таблица 2. **Нормативная карточка производственных затрат на 1 га посева (единицу работ)**

Культуры, виды работ	Затраты труда, чел.-ч		Тарифный фонд		Механизированные работы, усл. эт. га	Транспортные работы тракторов, т-км	Автоуслуги, т-км	Электроэнергия, кВт-ч	ГСМ, ц	Теплоэнергия, Гкал
	механизаторов	других работников	механизаторов	других работников						
Озимая пшеница										
Озимая рожь										

Далее, исходя из объемов производства и материалов нормативной карточки, определяется общая потребность в материальных и трудовых ресурсах по каждой культуре, работам незавершенного производства, силосованию и сенажированию. Аналогичные расчеты должны быть выполнены и по другим видам заготовки кормов (например, при закладке монокорма, приготовлении плющенного зерна с закладкой в полипропиленовый рукав и др.).

Следующим этапом является расчет затрат по вспомогательным производствам и калькулирование себестоимости их работ и услуг. Определение затрат по каждому виду вспомогательных производств осуществляется в рамках статей, приведенных в табл. 1. Объектами калькуляции вспомогательных производств в сельскохозяйственных организациях являются 10 т-км автоуслуг и транспортных работ тракторов, 1 м³ воды, коне-день, 1 Гкал тепла, 1 кВт-ч электроэнергии. Дополнительно может рассчитываться себестоимость условного эталонного гектара работы тракторов.

Осуществляется распределение этих затрат между культурами, видами и группами животных в соответствии с плановым объемом потребляемых работ и услуг. В дальнейшем эти расчеты позволят сформировать затраты по статье «Работы и услуги».

На основании плановой площади посева, нормы высева семян рассчитывается потребность в них по культурам и угодьям. Стоимость семян определяется исходя из их потребности, источников поступле-

ния семян в соответствии с учетной политикой сельскохозяйственной организации.

Стоимость минеральных и органических удобрений устанавливается на основании плановых доз внесения и площади внесения по каждой культуре и виду угодий. Их стоимость определяется в соответствии с учетной политикой предприятия. Аналогично определяется стоимость средств защиты растений, горюче-смазочных материалов и других средств, используемых в процессе производства. Определение затрат по этим составляющим позволяет рассчитать статью «Сырье и материалы»

На основании тарифного фонда на 1 га, рассчитанного по данным технологических карт, определяется плановый тарифный фонд и общий плановый фонд заработной платы по каждой культуре и видам незавершенного производства.

Плановый фонд заработной платы в животноводстве устанавливается путем дополнительного расчета. На первом этапе определяется численность основных работников по категориям путем деления среднегодового поголовья животных на расчетную норму нагрузки на одного работника. Численность подменных работников устанавливается в процентах к основным. Далее исходя из фонда рабочего времени каждой категории работников, их численности, принятой в сельскохозяйственной организации формы организации труда определяется фонд заработной платы в животноводстве.

Далее рассчитывается статья «Отчисления на социальные нужды».

Дополнительный расчет должен быть выполнен по планированию суммы затрат на содержание основных средств и их распределению по объектам калькуляции.

При планировании себестоимости продукции включаются расходы по страхованию посевов и животных в соответствии с нормативными документами по данному вопросу.

В отдельную статью сформированы прочие затраты, которые не вошли ни в одну из выше перечисленных статей.

Рассчитываются затраты по организации производства и управлению (общепроизводственные и общехозяйственные расходы). Они распределяются по видам продукции и работ пропорционально общей сумме затрат (без затрат на организацию и управление производством), за исключением стоимости семян и кормов. На данном этапе

планирования неизвестна плановая себестоимость некоторых видов семян и кормов.

Далее исчисляется себестоимость единицы продукции растениеводства по видам. Определяется средняя стоимость кормов (зеленой массы, сена, соломы) и рассчитывается себестоимость силоса и сенажа.

Установив среднюю стоимость кормов, определяют себестоимость продукции животноводства. При этом в первую очередь исчисляют себестоимость молока, так как оно используется для производства некоторых других видов продукции животноводства.

Завершаются расчеты исчислением себестоимости продукции промышленных производств по переработке сельскохозяйственной продукции (производство комбикормов, первичная обработка льна, переработка зерна и др.).

Соблюдение определенной последовательности в расчетах связано с отсутствием полной информации на определенных этапах планирования.

Рассчитав суммарные затраты по каждой культуре, виду животных, необходимо выполнить их распределение по видам сопряженной продукции.

4. ПЛАНИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ЕДИНИЦЫ ПРОДУКЦИИ РАСТЕНИЕВОДСТВА И ЖИВОТНОВОДСТВА

В зависимости от технологии и организации производства продукции растениеводства, а также характера производимой продукции себестоимость планируется различными методами. Во всех случаях сначала планируется себестоимость вида продукции, а затем себестоимость ее единицы, при этом под **методом планирования себестоимости** следует понимать совокупность способов и приемов, используемых для планирования себестоимости данного вида продукции и ее единицы. При **планировании себестоимости** продукции растениеводства применяются следующие **методы**: прямого счета, исключения затрат, способ коэффициентов, способ распределения затрат пропорционально научно обоснованной базе, комбинированный, нормативный способы.

Способ прямого счета основан на прямом расчете себестоимости данного вида продукции или работ. Этот прием используется в тех случаях, когда в результате производственного процесса получают

только один вид однородной продукции и отсутствует незавершенное производство, либо в данном производстве выполняется однородная работа.

Себестоимость вида продукции определяется общей суммой плановых затрат по данному объекту, а плановая себестоимость единицы продукции – путем деления суммы затрат на количество единиц продукции (работ, услуг).

Способ прямого счета планирования себестоимости распространяется на такие виды продукции растениеводства, как силос, сенаж и др.

Второй способ планирования себестоимости – **исключения затрат** – применяется, когда наряду с одним видом основной продукции, в одном производственном процессе вырабатывается один или несколько видов побочной продукции. При этом удельный вес последней незначительный. Сущность данного приема состоит в том, что из общей суммы затрат по выращиванию определенной культуры исключается стоимость побочной продукции, оцениваемой по установленным в организации ценам, оставшиеся затраты и составляют себестоимость всей основной продукции. Себестоимость единицы этой продукции исчисляется, как и при простом способе, путем деления затрат, относящихся на основную продукцию, на ее количество. Следовательно, достоверность этого способа в значительной степени зависит от обоснованности оценки исключаемой побочной продукции. Побочная продукция растениеводства (солома, ботва и др.) оценивается исходя из нормативных (расчетных) затрат на ее уборку, прессование, скирдование, транспортировку и другие работы по ее заготовке. Стоимость побочной продукции животноводства (навоза) определяется исходя из нормативных (расчетных) затрат на ее уборку и хранение, стоимости подстилки, суммы износа основных средств по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и др.

Таким способом планируют себестоимость продукции овощеводства, кормовых корнеплодов, сахарной свеклы, подсолнечника и др.

Способ распределения затрат пропорционально коэффициентам, или **способ коэффициентов**, применяется в производствах, где в результате технологического процесса одного вида исходной сельскохозяйственной культуры получают несколько видов сопряженной продукции. При этом затраты на отдельные виды продукции распределяют без разложения по статьям затрат.

Приведенный способ планирования себестоимости отдельных видов продукции основан на отношении их к основному виду продукции,

принятому на единицу. Применение коэффициентов для распределения затрат по видам продукции весьма удобно и правильно, если они экономически обосновано учитывают соотношение затрат на производство каждого вида продукции.

Например, для 1 ц продукции однолетних трав установлены следующие коэффициенты: сено – 1,0; семена – 9,0; солома – 0,1; зеленая масса – 0,25. Аналогично (но с учетом других коэффициентов) распределяются затраты по многолетним травам. При этом за основу указанных коэффициентов принято соотношение кормовых единиц по видам продукции.

Техника калькуляционных расчетов при коэффициентном способе следующая. Продукция, полученная от данной культуры, пересчитывается по установленным коэффициентам в условную (сопоставимую). Затем определяются общее количество условной продукции и себестоимость ее единицы. На основе себестоимости условной единицы и количества каждого вида продукции в условных единицах осуществляется распределение затрат по ее видам, после чего определяется себестоимость каждого вида продукции.

Распределение затрат между видами продукции при использовании способа коэффициентов может осуществляться и по второму варианту – по удельному весу каждого вида продукции (в условных единицах) в общем количестве. При этом предполагается, что удельный вес общих затрат, относящихся на данную продукцию, должен быть равен удельному весу данного вида продукции (в условных единицах) в общем количестве.

Способ распределения затрат пропорционально научно обоснованной базе по своей экономической природе близок к коэффициентному. Он применяется, когда в результате производственного процесса получают несколько видов калькулируемой продукции, т. е. когда возникает необходимость распределения затрат между отдельными видами продукции. В этом случае затраты, учтенные по определенному объекту, распределяются между видами продукции пропорционально установленной базе. За базу распределения принимаются: условные единицы (рамо-день, метро-день), плановая себестоимость, стоимость продукции по ценам реализации. Таким способом, например, исчисляется себестоимость продукции льноводства, овощеводства, садоводства.

Комбинированный способ планирования себестоимости основан на применении нескольких способов в их сочетании. Наиболее широко

применяется соединение исключения стоимости побочной продукции и пропорционального способа, а также коэффициентного и пропорционального способов. Методика и техника калькуляционных расчетов при комбинированном способе осуществляется в общеустановленном порядке.

Нормативный метод состоит в том, что себестоимость продукции планируется на основании данных о затратах по установленным нормам, отклонений от норм и их изменений.

Планирование себестоимости продукции зерновых культур. По зерновым и зернобобовым культурам (кроме кукурузы) объектами планирования себестоимости являются зерно и солома. В нашем примере в планируемом году будет получено 216 000 ц зерна, 18 720 ц зерноотходов $((48,9 \text{ ц/га} - 45,0 \text{ ц/га}) \cdot 4\,800 \text{ га})$, где 48,9 и 45,0 ц/га – соответственно, плановая урожайность зерновых и зернобобовых культур в весе до и после доработки) и 258 240 ц соломы $(53,8 \text{ ц/га} \times 4\,800 \text{ га})$, где 53,8 ц/га – выход соломы при соотношении основной и побочной продукции 1 : 1,1).

Далее определяется общая сумма затрат, включая незавершенное производство на начало года и выход продукции за год, – 49 078 млн. руб. Причем затраты на заготовку соломы (уборку, прессование, транспортировку, скирдование) планируются отдельно. На солому относится 5–15 % от общей суммы затрат (в нашем примере – 5 %, или 2 454 млн. руб.).

По данным лабораторного анализа устанавливается количество зерна, содержащегося в зерноотходах (40–60 %, в нашем примере – 41 %), и все количество полноценного зерна. В нашем примере количество полноценного зерна – 216 000 ц, в зерноотходах содержится 7 675 ц полноценного зерна $(18\,720 \text{ ц} \cdot 41 \% / 100 \%)$. Тогда общее количество полноценного зерна составит 223 675 ц $(216\,000 + 7\,675)$. Удельный вес полноценного зерна в его общей массе – 96,6 % $(216\,000 / 223\,675 \cdot 100)$. Удельный вес полноценного зерна, содержащегося в зерноотходах, в его общей массе – 3,4 % $(7\,675 / 223\,675 \times 100)$.

Затем определяется сумма затрат, отнесенная на полноценное зерно, как разница между всей суммой затрат по культуре и суммой затрат на побочную продукцию – 46 624 млн. руб. $(49\,078 - 2\,454)$. Эту сумму затрат распределяют на зерно и зерноотходы пропорционально их удельному весу в общей массе полученного зерна в пересчете на полноценное. В нашем примере на полноценное зерно отнесено

45 039 млн. руб. ($46\,624 \text{ млн. руб.} \cdot 96,6 \% / 100 \%$), на зерноотходы – 1 585 млн. руб. ($46\,624 \text{ млн. руб.} \cdot 3,4 \% / 100 \%$).

Разделив эти затраты на выход, соответственно, основной, сопряженной и побочной продукции, находят себестоимость 1 ц зерна, зерноотходов и соломы. В нашем примере – 208,5; 84,7 и 9,5 тыс. руб.

Особенности планирования себестоимости продукции зерновых культур в семеноводческих организациях. Семенное зерно в специализированных семеноводческих организациях хозяйствах приходят с подразделением на суперэлиту, элиту, первую и вторую репродукцию. Остальные репродукции учитывают в одной учетной группе, с выделением зерновых отходов. В остальных организациях зерно подразделяют в учете на полноценное (семенное, фуражное, продовольственное) и зерновые отходы.

При определении себестоимости различных учетных групп семенного зерна в семеноводческих хозяйствах общую сумму затрат, приходящихся на семенное зерно, распределяют на эти группы пропорционально стоимости зерна соответствующих репродукций по действующим на них рыночным ценам.

Например, в семеноводческой организации от урожая семенного сортового проса было получено 210 ц элитных семян проса по рыночной цене продажи 516 тыс. руб. за 1 ц – 760 ц семян I репродукции по 309,6 тыс. руб. за 1 ц и 850 ц семян II репродукции по 268,8 тыс. руб. за 1 ц. При этом зерноотходы достигли 200 ц с содержанием зерна 60 %, рыночная цена на несортное просо была равна 200,8 тыс. руб/ц.

Затраты по выращиванию семенного сортового проса составили 272,2 млн. руб., в том числе затраты по заготовке соломы – 19,2 млн. руб. Получено 1 850 ц соломы проса.

Сумма затрат, относимая на зерноотходы, составит 24,1 млн. руб. ($120 \text{ ц} \cdot 200,8 \text{ тыс. руб/ц}$). Плановая себестоимость 1 ц зерноотходов равна 120,5 тыс. руб/ц (24,1 млн. руб. / 200 ц).

Сумма затрат, относимая на семенное зерно, определяется как разница между общей суммой затрат, затратами по заготовке соломы и затратами, относимые на зерноотходы и составит 228,9 млн. руб. ($272,2 - 19,2 - 24,1$).

Отношение фактических затрат, относимых на семенное зерно, к выручке от его реализации равно 40 % ($228,9 \text{ млн. руб.} / 572,2 \text{ млн. руб.} \cdot 100 \%$).

Плановая себестоимость 1 ц элитного зерна равна 206,5 тыс. руб. (108,4 млн. руб. · 40 % / 100 % / 210 ц), где 108,4 млн. руб. – выручка от реализации элитного зерна, 210 ц – количество элитного зерна.

Плановая себестоимость 1 ц зерна I репродукции составит 123,8 тыс. руб. (235,3 млн. руб. · 40 % / 100 % / 760 ц), где 235,3 млн. руб. – выручка от реализации зерна I репродукции, 760 ц – количество зерна I репродукции.

Плановая себестоимость 1 ц зерна II репродукции равна 107,5 тыс. руб. (228,5 млн. руб. · 40 % / 100 % / 850 ц).

Плановая себестоимость 1 ц соломы проса составит 10,4 тыс. руб. (19,2 млн. руб. / 1 850 ц), где 19,2 млн. руб. – затраты по заготовке соломы, 1 850 ц – количество соломы (табл. 3).

При исчислении себестоимости кондиционных элитных семян (питомников испытания потомств первого и второго года, размножения, суперэлиты, элиты и семян I–III репродукций) необходимо учитывать четыре вида продукции:

- 1) кондиционные семена;
- 2) продовольственное и фуражное зерно как отходы от кондиционных семян;
- 3) зерновые отходы (с указанием в них процента полноценного зерна);
- 4) побочную продукцию – солому и полу.

Таблица 3. Планирование себестоимости проса в семеноводческом хозяйстве

Основная и побочная продукция	Количество в натуре, ц	Коэффициент пересчета в полноценную продукцию	Количество полноценной продукции, ц	Выручка от реализации продукции, млн. руб.
Зерно семенное элита	210	1,0	210	108,4
Зерно I репродукции	760	1,0	760	235,3
Зерно II репродукции	850	1,0	850	228,5
Зерноотходы	200	0,6 · 1,0	120	х
Солома	1850	х	х	х
Итого...	х	х	1940	572,2

Затраты на продовольственное и фуражное зерно питомников, суперэлиты, элиты, I–III репродукций отдельной культуры (группы культур) определяют следующим образом. Из общей суммы фактических

затрат на производство семян какой-либо культуры исключают все дополнительные затраты, связанные с их производством: затраты на уход за посевами (сортовые и видовые прополки), апробацию, дополнительные затраты на уборку (очистка комбайнов после уборки разных сортов и т. д.), очистку семян и доведение их до соответствующих кондиций, на хранение и другие дополнительные затраты, которые обычные хозяйства не расходуют при производстве товарного зерна. Кроме того, исключают затраты на побочную продукцию (солому, полосу) по плановым издержкам производства. Оставшуюся сумму затрат делят на общий валовой выход сопряженной продукции в переводе на полноценное зерно и таким образом определяют себестоимость одного центнера продовольственного и фуражного зерна, по которой оценивается его валовой выход. Зерновые отходы оцениваются в зависимости от процента содержания в них полноценного зерна, исходя из плановой себестоимости продовольственного и фуражного зерна или цены товарного зерна.

Затраты на кондиционные семена определяют вычитанием из общей суммы затрат себестоимости продовольственного, фуражного зерна и зерновых отходов, а также стоимости побочной продукции. После этого исчисляют плановую себестоимость центнера кондиционных семян.

Планирование себестоимости кукурузы на зерно. Кукуруза дает несколько видов сопряженной продукции: зерно в початках полной спелости, зерно в початках молочно-восковой и восковой спелости, зеленую массу и побочную продукцию – стебель сухой.

При определении себестоимости 1 ц зерна берут его массу в пересчете на сухое зерно. Пересчет делают по фактическому выходу зерна из початков, определенному путем обмолота среднесуточных образцов, с учетом стандартной влажности зерна в початках (22 %).

Например, физический вес кукурузы в початках – 10 770 ц, плановый выход зерна – 78 %, превышение стандартных кондиций по влажности составляет 2 % (базис 22 %), сорной примеси – 3 % (базис 1 %).

Фактический вес зерна кукурузы составляет $8\,400\text{ ц} (10\,770\text{ ц} \times 78\% / 100\%)$.

Вес натуральной скидки в зерне – $420\text{ ц} (8\,400\text{ ц} \cdot (2\% + 3\%) : 100\%)$.

Зачетный вес зерна – $7\,980\text{ ц} (8\,400\text{ ц} - 420\text{ ц})$.

Выход зерна из початков кукурузы определяется как отношение зачетного веса зерна к зачетному весу початков, умноженное на 100 %.

При продаже или хранении початков кукурузы в обертках ее физическую массу учитывают без массы обертки, которую исчисляют по данным лабораторных анализов.

Если площадь посева кукурузы, предназначенной для использования на зерно, использовали для получения нескольких видов продукции (зерна кукурузы в полной спелости, восковой, молочно-восковой и домолочно-восковой), плановую их себестоимость определяют, распределяя общую сумму затрат (за исключением стоимости сухих стеблей по плановым затратам по их сбору) пропорционально убранной площади каждого вида продукции.

Початки кукурузы в стадии восковой и молочно-восковой спелости на сухое зерно не пересчитывают в связи с тем, что их учитывают вместе со стеблями в весе зеленой массы.

Планирование себестоимости продукции технических культур.

1. Планирование себестоимости подсолнечника. Основной продукцией подсолнечника являются семена, калькулируемые по их массе после доработки: побочной – стебли, корзинки, полова, которые оценивают по плановым затратам по заготовке этой побочной продукции.

Себестоимость подсолнечника калькулируют путем деления общей суммы затрат за вычетом стоимости побочной продукции на все количество подсолнечника.

2. Планирование себестоимости рапса. Себестоимость 1 ц семян рапса определяется делением производственных затрат на физическую массу полученных семян. В нашем примере – 341,1 тыс. руб. (6 823 млн. руб. / 20 000 ц).

3. Планирование себестоимости продукции льна-долгунца. Основной продукцией льна является соломка и семена, затраты между которыми распределяют пропорционально их стоимости по рыночным ценам.

Например, выручка от реализации 200 ц льносемян составила 63,6 млн. руб., 5527,3 ц льносоломки – 625,5 млн. руб. Затраты на выращивание и уборку льна-долгунца – 654,5 млн. руб.

Общая сумма выручки от реализации продукции льна-долгунца – 689,1 млн. руб. Удельный вес выручки от реализации льносемян в общей сумме выручки – 9,2 % ($63,6 / 689,1 \cdot 100$), льносоломки – 90,8 % ($625,5 / 689,1 \cdot 100$). Тогда на льносемена будет отнесено 9,2 % затрат на выращивание и уборку льна-долгунца, или 60,2 млн. руб. ($654,5 \times 9,2 / 100$), на льносоломку – 90,8 % затрат, или 594,3 млн. руб. ($654,5 \cdot 90,8 / 100$). Себестоимость 1 ц льносемян составит 301 тыс.

руб. (60,2 млн. руб. / 200 ц), 1 ц льносоломки – 107,5 тыс. руб. (594,3 млн. руб. / 5527,3 ц).

Фактическая себестоимость тресты льна-долгунца складывается из себестоимости льносоломки и затрат по переработке соломки в тресту (расстил, подъем тресты со стлища и другие работы).

Например, в организации было переработано 5527,3 ц льносоломки, себестоимость которой составила 594,3 млн. руб. Затраты по переработке соломки в тресту – 33,9 млн. руб. Из переработанной соломки получено 3869,1 ц тресты. Тогда себестоимость 1 ц тресты – 0,162 млн. руб. $(594,3 + 33,9) / 3869,1$.

4. Планирование себестоимости свеклы фабричной. Объектом калькуляции по этой культуре являются корнеплоды. Если ботва используется в хозяйстве, то на ее стоимость относят все затраты, связанные с уборкой стеблей (при раздельном способе уборки) и ее транспортировкой к месту складирования или переработки.

Неиспользуемую побочную продукцию при определении себестоимости основной продукции при калькуляционных расчетах во внимание не принимают.

Себестоимость центнера свеклы определяют делением общей суммы затрат, отнесенной на свеклу, на ее количество.

В нашем примере общая сумма затрат на выращивание сахарной свеклы составит 12 027 млн. руб., валовой сбор – 250 000 ц. Ботва в хозяйстве не используется. Тогда себестоимость 1 ц корнеплодов сахарной свеклы – 48,1 тыс. руб.

При определении себестоимости сахарной свеклы с учетом качества (сахаристости) сумму затрат относят на условный выход сахара (в центнерах), который определяют путем умножения зачетной массы корнеплодов на фактическую их сахаристость в процентах, установленную при приемке свеклы свеклоприемными пунктами.

Затраты на выращивание семян свеклы планируют отдельно. Они включают стоимость высадков и затраты, связанные с возделыванием и уборкой семян, включая расходы на очистку, сортировку и сушку, проводимую вместе с уборкой или после нее в плановом году. Себестоимость 1 ц семян определяется делением общей суммы затрат на физический вес в центнерах полученных семян после их сортировки и сушки.

5. Планирование себестоимости прочих технических культур. В группу технических культур также входят лекарственные травы и пряные культуры (валериана лекарственная, зверобой обыкновен-

ный, кориандр, тмин, мята перечная, герань эфиромасличная и т. д.). Объектами исчисления себестоимости этих культур являются: свежие листья, корни, семена, плоды, рассада. Себестоимость продукции лекарственных культур полевого возделывания исчисляется путем распределения всех затрат пропорционально стоимости отдельных видов продукции по ценам их реализации.

Планирование себестоимости картофеля. Основной продукцией картофеля являются клубни. Побочной продукцией считается ботва. В случае ее сбора она оценивается по плановым затратам на ее уборку.

Для исчисления плановой себестоимости клубней картофеля из общей суммы затрат на возделывание культуры и уборку урожая необходимо вычесть стоимость использованной в организации ботвы. Себестоимость одного центнера картофеля определяется делением полученного результата на массу клубней.

Себестоимость картофеля может быть рассчитана в целом либо раздельно по ранним и поздним сортам. В последнем случае затраты по этим сортам учитывают раздельно.

В тех случаях, когда весь произведенный картофель сортируется, следует калькулировать себестоимость стандартного и нестандартного картофеля. Полезные отходы (мелкий и битый картофель, картофель с гнилью) оценивают с учетом кормовых достоинств этих отходов (по средней себестоимости кормовых корнеплодов или зеленой массы силосных культур). Их стоимость, а также стоимость ботвы исключается из общей суммы затрат по выращиванию картофеля. Оставшиеся затраты распределяют между стандартным и нестандартным картофелем пропорционально выручке от его реализации.

Например, затраты по выращиванию картофеля в организации за плановый год составят 1 676 281 тыс. руб.; будет получено от урожая стандартного картофеля 4 000 ц, нестандартного – 500 ц, ботвы для силосования – 460 ц; ботва оценена по себестоимости зеленой массы – 13,05 тыс. руб./ц. Предполагается, что за время хранения могут оказаться испорченными 67,5 ц стандартного картофеля и 73 ц нестандартного. Средняя себестоимость 1 ц кормовых корнеплодов в данном хозяйстве 9,43 тыс. руб., коэффициент их питательности составляет 0,13. В результате порчи коэффициент питательности картофеля снизится до 0,16. Цена реализации 1 ц стандартного картофеля составит 500 тыс. руб., нестандартного – 280 тыс. руб.

Перед исчислением себестоимости необходимо оценить испорченный картофель, отпускаемый на корм животным. Оценка производится следующим образом $(9,43 \text{ тыс. руб.} \cdot 0,16 / 0,13) = 11,6 \text{ тыс. руб./ц}$.

Из общей суммы затрат по выращиванию картофеля (1 676 281 тыс. руб.) необходимо исключить стоимость ботвы $(460 \text{ ц} \cdot 13,05 \text{ тыс. руб./ц} = 6 003 \text{ тыс. руб.})$ и стоимость испорченного картофеля $((67,5 \text{ ц} + 73 \text{ ц}) \cdot 11,6 \text{ тыс. руб./ц} = 1 630 \text{ тыс. руб.})$. Оставшаяся сумма затрат $(1 676 281 - 6 003 - 1 630 = 1 668 648 \text{ тыс. руб.})$ распределяется между калькулируемым количеством основной продукции.

Выручка от реализации стандартного картофеля составит $(4 000 \text{ ц} - 67,5 \text{ ц}) \cdot 500 \text{ тыс. руб./ц} = 1 966 250 \text{ тыс. руб.}$, нестандартного картофеля – соответственно $(500 \text{ ц} - 73 \text{ ц}) \cdot 280 \text{ тыс. руб./ц} = 119 560 \text{ тыс. руб.}$. Общая сумма выручки от реализации картофеля $1 966 250 + 119 560 = 2 085 810 \text{ тыс. руб.}$

Удельный вес в общей сумме выручки от реализации данного вида продукции стандартного картофеля составит $1 966 250 \text{ тыс. руб.} : 2 085 810 \text{ тыс. руб.} \cdot 100 \% = 94,3 \%$, нестандартного картофеля – $119 560 \text{ тыс. руб.} / 2 085 810 \text{ тыс. руб.} \cdot 100 \% = 5,7 \%$.

Плановая себестоимость 1 ц стандартного картофеля равна $1 668 648 \text{ тыс. руб.} \cdot 94,3 \% / 100 \% / 3932,5 \text{ ц} = 400 \text{ тыс. руб.}$, нестандартного картофеля – $1 668 648 \text{ тыс. руб.} \cdot 5,7 \% / 100 \% / 427 \text{ ц} = 224 \text{ тыс. руб.}$

На конец года по этой себестоимости должен быть оценен картофель как выбывающий за плановый период, так и остающийся на зимнее хранение в данной организации. При этом в себестоимость картофеля урожая планируемого года включаются также затраты по очистке и подготовке хранилищ, по уходу за продукцией, оставленной на хранение.

Планирование себестоимости овощей открытого грунта. В специализированных овощеводческих хозяйствах определяют себестоимость каждой овощной культуры, в неспециализированных – в целом по овощеводству открытого грунта. Стоимость отходов (ботва, капустный лист, недоразвитые кочаны и т. д.) при использовании их в организации оценивается по планируемым затратам на ее уборку и вычитается из суммы затрат на овощные культуры (по плановым издержкам по их заготовке). Оставшаяся сумма затрат распределяется между продукцией отдельных овощных культур пропорционально сумме выручки от их продажи. Себестоимость одного центнера ово-

щей определяется делением исчисленных затрат на массу каждой овощной культуры.

Например, выручка от реализации 55 т капусты составила 275 млн. руб., 45 т моркови – 405 млн. руб. Затраты на выращивание и уборку овощей открытого грунта – 544 млн. руб., в том числе стоимость побочной продукции – 13,6 млн. руб.

Общая сумма выручки от реализации овощей открытого грунта составит 680 млн. руб. (275 + 405). Удельный вес в общей сумме выручки от реализации капусты – 40,4 % ($275 / 680 \cdot 100$), моркови – 59,6 % ($405 / 680 \cdot 100$). Распределяемая сумма затрат – 530,6 млн. руб. (544 – 13,6). На капусту будет отнесено 40,4 % этой суммы, или 214,3 млн. руб., на морковь – 59,6 % затрат, или 316,1 млн. руб. Себестоимость 1 т капусты составит 3,90 млн. руб. ($214,3 / 55$), 1 т моркови – 7,02 млн. руб. ($316,1 / 45$).

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

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

К прямым затратам относятся стоимость израсходованных семян и посадочного материала, почвенных питательных смесей и др. Эти затраты непосредственно включаются в состав себестоимости конкретных овощей. Остальные затраты (амортизация и затраты (отчисления) на ремонт основных средств, электроснабжение, теплоснабжение, водоснабжение и др.) являются общими и распределяются по овощным культурам (табл. 4).

Таблица 4. Расчет себестоимости продукции, выращенной в весенних теплицах

Показатели	Культуры			Итого
	огурцы	помидоры	лук	
1	2	3	4	5
1. Площадь, м ²	920	910	550	2380
2. Вегетационный период, дней	150	120	45	x
3. Количество квадратных метро-дней = [1] × [2]	138000	109200	24750	271950
4. Затраты на выращивание, тыс. руб.				477060
5. Себестоимость 1 квадратного метро-дня, тыс. руб. = [4] : [3]				1,754

1	2	3	4	5
6. Затраты на выращивание каждой культуры, тыс. руб. = [5] · [3]	242082,3	191560,8	43416,9	
7. Стоимость семян и посадочного материала, тыс. руб.	949,5	1789,5	1825,5	4564,5
8. Всего затрат на производство продукции, тыс. руб. = [6] + [7]	243032	193350	45242	481624,5
9. Выход продукции, ц	240	150	130	
10. Себестоимость 1 ц, тыс. руб. = [8] : [9]	1012,6	1289,0	348,0	

В состав затрат по овощеводству закрытого грунта включаются также расходы по содержанию пчелиных семей, используемых для опыления овощных культур. В связи с этим распределению подлежат все затраты по теплицам или парникам за исключением стоимости меда, воска и другой продукции пчеловодства по ценам реализации.

Указанные затраты распределяются по зимним и весенним теплицам, пленочным укрытиям и утепленному грунту пропорционально количеству квадратных метро-дней производства той или иной культуры. Количество квадратных метро-дней определяется умножением площади (в квадратных метрах), занятой под той или иной культурой, на количество дней вегетационного периода этой же культуры.

При одновременном выращивании в теплицах основных культур и растений-уплотнителей затраты между ними также распределяют пропорционально выручке от реализации.

Планирование себестоимости продукции плодовых, ягодных и других многолетних насаждений. В *неспециализированных организациях*, где сады и ягодники занимают небольшие площади, затраты планируют в целом по данной подотрасли растениеводства. Сюда входят все затраты по уходу за садами, сбору урожая, включая расходы по работам в саду, после уборки урожая в пределах планируемого года, а также затраты по уходу и сбору урожая по всем видам (породам) деревьев и ягодников.

Объектами исчисления себестоимости являются плоды (стандартные и нестандартные). Себестоимость 1 ц плодов определяют путем деления оставшейся суммы затрат на массу полученной продукции.

Плановая себестоимость центнера продукции садоводства исчисляется в целом. Однако при необходимости определения себестоимости продукции по ее отдельным видам она может быть исчислена на осно-

ве распределения затрат пропорционально выручке от реализации каждого вида продукции.

Например, в неспециализированном хозяйстве планируется получить 700 ц яблок, 250 ц груш, 450 ц слив, 150 ц вишни, 25 ц малины. Общая сумма затрат на получение продукции садоводства составила 1265,6 млн. руб. Плановая цена реализации 1 ц яблок – 800 тыс. руб., груш – 1 000, слив – 1 200, вишни – 2 000, малины – 1 500 тыс. руб.

Вначале рассчитывается выручка от реализации каждого вида продукции садоводства и общая сумма выручки. Далее находится коэффициент распределения затрат. Он равен отношению затрат, относимых на продукцию садоводства, к общей сумме выручке от реализации продукции садоводства. На основании данного коэффициента общая сумма затрат на продукцию садоводства распределяется между ее отдельными видами, а затем рассчитывается себестоимость 1 ц каждого вида продукции (табл. 5).

Таблица 5. **Планирование себестоимости продукции садоводства
(в неспециализированном хозяйстве)**

Продукция садоводства	Получено продукции, млн. руб.	Цена реализации 1 ц, тыс. руб.	Выручка от реализации продукции, млн. руб.	Коэффициент распределения затрат	Затраты, относимые на продукцию, млн. руб.	Себестоимость 1 ц продукции, тыс. руб.
Яблоки	700	800	560	0,75	420,0	600
Груши	250	1000	250	0,75	187,5	750
Сливы	450	1200	540	0,75	405,0	900
Вишни	150	2000	300	0,75	225,0	1500
Малина	25	1500	37,5	0,75	28,1	1125
Итого...			1687,5		1265,6	

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

Чтобы рассчитать себестоимость выращенного посадочного материала по отдельным группам культур (семечковые, косточковые саженцы и т. д.), нужно общую сумму затрат по каждому участку распределить между выкопанной продукцией (для реализации, посадки в своей организации) и оставшейся в грунте для выращивания пропорционально количеству саженцев. Исходя из суммы, приходящейся

на выкопанную продукцию, включая оставшуюся в «прикопке», определяют себестоимость 1 000 шт. посадочного материала.

Затраты, приходящиеся на сеянцы, окулянты, однолетние и двухлетние саженцы, оставшиеся в грунте на доращивании, переходят на следующий год как незавершенное производство.

На предприятиях, специализирующихся на **выращивании цветов**, затраты планируются отдельно по цветоводству открытого грунта (по видам цветов), цветоводству защищенного грунта (по видам сооружений и цветов) и семеноводству цветочных культур (по видам и срокам выращивания). В организациях, не специализирующихся на выращивании цветов, затраты планируют в целом по цветоводству.

Объектами калькуляции являются все виды получаемой продукции: в цветоводстве открытого грунта – срезанные цветы, луковицы, клубнелуковицы, корневища, клубни, черенки и саженцы, в цветоводстве защищенного грунта – срезанные цветы, цветы в горшках, рассада, семена и черенки. Себестоимость каждого вида продукции исчисляется путем распределения фактических затрат на выращивание цветов пропорционально стоимости продукции в ценах реализации.

Планирование себестоимости продукции кормовых культур и приготовляемых кормов.

Себестоимость *кормовых корнеклубнеплодов*, в том числе *сахарной свеклы на корм скоту*, определяется в том же порядке, что и себестоимость картофеля и сахарной свеклы (фабричной).

Планирование себестоимости продукции *сеяных однолетних и многолетних трав* производится по каждому ее виду – сено, зеленой массе, семенам, соломе в следующем порядке.

Если однолетние травы используются для получения одного вида продукции, то планирование себестоимости проводится простым способом и сводится к делению суммы затрат по данной культуре на количество полученной продукции. Например, себестоимость 1 ц сена однолетних трав составит 141 тыс. руб., если общая сумма затрат – 1 904 млн. руб., валовой сбор сена – 13 500 ц. Аналогично определяется себестоимость 1 ц зеленой массы промежуточных и пожнивных культур – 43,2 тыс. руб. (1 988 млн. руб. / 46 000 ц).

Как правило, сеяные травы дают несколько видов продукции. Поэтому при исчислении их себестоимости каждый вид продукции пересчитывается в условную по установленным коэффициентам (сено – 1,0; семена – 9,0; солома – 0,1; зеленая масса – 0,25). После этого распределение затрат по видам продукции осуществляется в общеустановленном порядке.

По многолетним травам, вне зависимости от сроков использования площадей для получения различных видов продукции, себестоимость 1 ц продукции определяется также с помощью установленных коэффициентов.

Затраты по выращиванию *многолетних трав*, приходящиеся на продукцию планируемого года, состоят из затрат прошлых лет (незавершенное производство на начало планируемого года) и затрат планируемого года. Затраты прошлых лет по многолетним травам (расходы на подготовку почвы к посеву, посев, уход за посевами, стоимость семян, гербицидов и ядохимикатов, удобрений и др.) распределяются по годам их использования пропорционально числу лет эксплуатации посевов в соответствующем севообороте. Когда посевы многолетних трав используются в течение двух лет, на каждый год их использования приходится 50 % затрат, при трехлетнем использовании трав на продукцию первого года относят 33 % затрат, второго года – 34 % и третьего года – 33 %.

Затраты по возделыванию и уборке многолетних трав распределяются между отдельными видами продукции по следующим коэффициентам: сено – 1,0, семена – 75, солома – 0,1, зеленая масса – 0,3.

В нашем примере затраты на возделывание и уборку многолетних трав, включая часть затрат прошлых лет, составляют 4 611 млн. руб.

Исчисление себестоимости 1 ц продукции многолетних трав представлено в табл. 6.

Таблица 6. Планирование себестоимости продукции многолетних трав

Вид продукции	Площадь посева, га	Планируемая урожайность, ц/га	Валовой сбор, ц	Общая сумма распределяемых затрат, тыс. руб.	Коэффициент пересчета в условную продукцию	Количество условной продукции, ц	Себестоимость 1 ц, тыс. руб.
Сено	210,6	45	9477		1,0	9477,0	65,6
Зеленая масса (для получения сенажа)	600,7	225	135157,5		0,3	40547,3	19,7
Семена	88,7	3	266,1		75	19957,5	4922,8
Солома		30	2661		0,1	266,1	6,6
Итого...	900,0			4611		70247,9	

При планировании себестоимости продукции многолетних трав сумма затрат, подлежащая распределению (4 611 млн. руб.), делится на количество условного сена (70247,9 ц). Затем полученная себестоимость условного сена (65,6 тыс. руб.) умножается на соответствующий коэффициент перевода в условную продукцию, и получается себестоимость соответствующего вида продукции многолетних трав.

При посеве многолетних трав как подпокровной культуры и получении урожая трав в год посева общие затраты делят между покровной и подпокровными культурами пропорционально сбору продукции, исчисленной в центнерах кормовых единиц. Если урожай подпокровной культуры не получен, все затраты относятся на покровную культуру. Затраты по уходу за посевами трав после уборки покровной культуры полностью относят на себестоимость продукции многолетних трав.

Себестоимость сена (по естественным сенокосам) определяется исходя из общей суммы затрат по укосу, транспортировке сена к местам хранения и укладке его в стога и скирды.

Себестоимость сена (с культурных сенокосов) охватывают, кроме этого, расходы по их созданию: работы по вспашке, дискованию, посеву трав и т. д. Они рассматриваются как незавершенное производство по культурным сенокосам и на протяжении 3–4 лет включаются в себестоимость сена, полученного с данной площади. В результате этого все затраты по созданию культурных сенокосов за указанный период должны быть включены в себестоимость полученной продукции. Естественные и культурные сенокосы дают один вид продукции – сено. Поэтому для планирования его себестоимости применяется простой способ калькулирования.

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. В нашем примере себестоимость 1 ц зеленой массы с естественных пастбищ составит 10,4 тыс. руб. (419 млн. руб. / 40 300 ц).

Себестоимость пастбищных кормов на культурных пастбищах определяется путем деления затрат по их созданию и содержанию (прошлых лет и текущего года) на количество центнеров указанных кормов. При планировании себестоимости продукции сеяных трав принимают во внимание планируемую урожайность зеленой массы.

В нашем примере себестоимость 1 ц зеленой массы с культурных пастбищ составит 32,1 тыс. руб. (6 427 млн. руб. / 200 000 ц).

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

Себестоимость зеленой массы сеяных трав культурных пастбищ, скормливаемую животным на корню (путем выпаса), не планируют. Вес скормленной зеленой массы определяют расчетным путем для исчисления потребленных отдельными видами скота кормов. Если в организации имеется одно пастбище, используемое под выпас разных видов животных, возникают определенные трудности при распределении затрат по содержанию пастбища. В этих случаях затраты между группами скота, пользовавшимися пастбищем, распределяют пропорционально кормодням исходя из нормы расходования сена в непастбищный период.

По **силосным посевным культурам** (подсолнечнику, кормовой капусте, озимым, предназначенным для силосования, кукурузе и др.) объектом калькуляции является зеленая масса, которая используется для закладки силоса или на корм скоту в свежем виде. Ее себестоимость исчисляется отдельно по кукурузе, выращиваемой на силос и зеленый корм, и отдельно по другим посевным культурам. Себестоимость 1 ц зеленой массы определяется делением суммы затрат на валовой выход зеленой массы.

Планирование себестоимости силоса и сенажа. Процесс производства силоса и сенажа включает два этапа: заготовление зеленой массы и собственно приготовление силоса либо сенажа. К затратам на выращивание зеленой массы соответствующей культуры на силос (или сенаж) относятся все затраты по выращиванию, уборке зеленой массы, ее измельчению, расходы по доставке и разгрузке. При этом соответствующая часть общепроизводственных расходов распределяется как на затраты по выращиванию зеленой массы, так и на затраты по силосованию. В нашем примере себестоимость 1 ц зеленой массы кукурузы составит 19,55 тыс. руб.

Себестоимость 1 ц **силоса** определяется, таким образом, стоимостью зеленой массы по себестоимости и произведенными затратами по силосованию (стоимость работ по очистке и подготовке траншей и других силосных сооружений к приемке силосной массы, укрытию траншей и других работ, стоимость других компонентов (капустный лист, ботва, солома, мякина), использованных при силосовании). Себестоимость силоса калькулируется по массе готового силоса (за выче-

том угара не ранее чем через 20 дней после закладки). Массу силоса устанавливают путем перевода из объемных единиц (кубических метров) в весовые (центнеры) по специальным таблицам (в зависимости от способа измельчения зачетной массы, состава компонентов, их влажности, срока закладки) или по среднему его весу в 1 кубическом метре. Например, из 236 003 ц зеленой массы кукурузы будет получено 177 002 ц силоса. Затраты на выращивание кукурузы на зеленую массу – 4 615 млн. руб., затраты на силосование – 3 110 млн. руб. Себестоимость 1 ц силоса составит 0,0436 млн. руб. $((4\,615 + 3\,110) / 177\,002)$.

В аналогичном порядке производится калькулирование себестоимости 1 ц *сенажа* по массе готового корма за вычетом убыли при ферментации (через 10–15 дней после закладки).

Например, будет получено 135 593 ц сенажа, в том числе 60 070 ц – за счет многолетних трав и 75 523 ц – за счет культурных пастбищ. Затраты на получение зеленой массы многолетних трав для производства сенажа – 2662,6 млн. руб. (19,7 тыс. руб/ц · 135 158 ц), зеленой массы с культурных пастбищ для производства сенажа – 5 459 млн. руб. (32,1 тыс. руб/ц · 170 064 ц), затраты на сенажирование – 2 334 млн. руб. Себестоимость 1 ц сенажа составит 77,1 тыс. руб. (10455,6 млн. руб. / 135 593 ц).

При приготовлении *витаминно-травяной муки и гранулированных кормов* их питательность, качество и уровень себестоимости зависят от перерабатываемой массы, из которой они производятся, и вносимых минеральных и других добавок. Эти корма приходят по видам с учетом переработанной массы. Отдельно исчисляется себестоимость каждого вида травяной муки или гранулированных кормов. Себестоимость 1 ц травяной муки определяют делением общей суммы затрат (зеленая масса, другие компоненты и затраты по сушке и помолу) на количество центнеров травяной муки, оприходованной на склад.

В **животноводстве** объектами исчисления себестоимости является *основная продукция* – молоко, шерсть, яйца, приплод, прирост живой массы, общая живая масса и др. При этом в большинстве отраслей получают одновременно несколько видов *сопряженной продукции*: в молочном скотоводстве – молоко и приплод, в овцеводстве – шерсть, приплод и прирост живой массы, в птицеводстве – яйца и прирост живой массы и т. д.

Кроме того, в животноводстве получают и *побочную продукцию*, к которой относятся навоз, птичий помет, шерсть-линька, конский волос и др. Побочная продукция (навоз, пух, шерсть-линька, перо и др.)

не калькулируется, а ее стоимость вычитается из общей суммы затрат на содержание соответствующих видов (групп) животных. Стоимость навоза определяется с учетом нормативных (расчетных) затрат на его уборку и хранение в конкретных условиях, а также стоимости подстилки (солома, опилки, торф). В состав затрат, обусловленных получением навоза, включают амортизационные отчисления на технические средства по удалению навоза из навозохранилища, расходы по его хранению и выемке из навозонакопителей.

Планирование себестоимости продукции крупного рогатого скота молочного направления. Объектами планирования затрат по *крупному рогатому скоту молочного направления* являются:

- основное молочное стадо, по которому планируются затраты на содержание коров;
- животные на выращивании и откорме молодняка, по которым планируются затраты на выращивание телочек и бычков всех возрастов, откорм коров, выбракованных из основного стада.

В *молочном скотоводстве* объектами калькуляции являются молоко и приплод, калькуляционными единицами – 1 ц молока, 1 гол. приплода, 1 ц живой массы приплода.

Для определения себестоимости молока и приплода используют комбинированный метод калькулирования. Из общей суммы затрат на содержание основного стада КРС исключается стоимость побочной продукции (навоза), исходя из плановых затрат по его заготовке. Оставшуюся сумму затрат, приходящуюся на сопряженную продукцию, распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: 90 % на молоко и 10 % на приплод. Разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на ее общее количество, получают себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода.

В нашем примере общая сумма затрат по содержанию основного стада КРС составит 29 011 млн. руб. В планируемом году будет получено 10 400 т навоза от основного стада КРС ($1\,300 \text{ гол.} \cdot 8 \text{ т/гол. в год}$). Плановая себестоимость 1 т навоза – 0,04 млн. руб. Следовательно, на побочную продукцию будет отнесено 416 млн. руб. ($10\,400 \cdot 0,04$). Оставшаяся сумма затрат, или 28 595 млн. руб. ($29\,011 - 416$), распределяется между молоком – 25735,5 млн. руб. ($28\,595 \cdot 90 / 100$) и приплодом – 2859,5 млн. руб. ($28\,595 \cdot 10 / 100$). В планируемом году будет получено 84 500 ц молока и 1 235 гол. приплода (среднегодовое поголовье коров – 1 300 гол., выход приплода на 100 коров – 95 гол.). Себестоимость 1 ц молока составит 304,6 тыс.

руб. (25735,5 млн. руб. / 84 500 ц), 1 гол. приплода – 2 315 тыс. руб. (2859,5 млн. руб. / 1 235 гол.).

Объектами калькуляции по группе *молодняка крупного рогатого скота и взрослых животных на откорме* являются прирост живой массы, калькуляционной единицей – 1 ц прироста живой массы животных.

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

В нашем примере затраты на содержание молодняка КРС и животных на выращивании и откорме составят 26 162 млн. руб. В планируемом году будет получено 12 000 т навоза от молодняка КРС и животных на выращивании и откорме (2 400 гол. · 5 т/гол. в год). Плановая себестоимость 1 т навоза – 0,04 млн. руб. Следовательно, на побочную продукцию будет отнесено 480 млн. руб. (12 000 · 0,04). Путем деления оставшейся суммы затрат, или 25 682 млн. руб. (26 162 – 480), на количество полученного прироста живой массы КРС (7 008 ц) определяется себестоимость 1 ц прироста живой массы КРС (3 665 тыс. руб.).

Объектами **планирования затрат в мясном скотоводстве** являются основное стадо (коровы с телятами до 8 мес и быки-производители), животные на выращивании и откорме (телки и бычки старше 8 мес, коровы и быки-производители, выбракованные из основного стада).

В мясном скотоводстве телята до 8-месячного возраста находятся вместе с коровами, затем их отнимают от маток и переводят в старшую группу. Одна голова приплода в мясном скотоводстве оценивается исходя из живой массы теленка при рождении и фактической себестоимости 1 ц живой массы телят-отъемышей (в 8-месячном возрасте) прошлого года.

Побочной продукцией в мясном скотоводстве считается молоко, которое оценивается по реализационным ценам (среднереализационным или ценам реализации) и навоз.

По основному стаду мясного направления исчисляется себестоимость прироста живой массы телят в возрасте до 8 мес и одной головы теленка-отъемыша в возрасте до 8 мес.

Себестоимость 1 ц прироста телят в возрасте до 8 мес исчисляется делением затрат по содержанию основного стада (с телятами до 8 мес) за вычетом стоимости побочной продукции (молока, навоза) на количество центнеров полученного прироста живой массы телят, включая живую массу приплода.

По молодняку старше 8 мес и взрослому скоту на откорме исчисляется себестоимость 1 ц прироста, установленному для молочного скотоводства.

В специализированных хозяйствах по направленному выращиванию коров-первотелок себестоимость полученного приплода, молока и прироста живой массы коров-первотелок определяется распределением затрат на их содержание пропорционально стоимости продукции по ценам реализации.

Планирование себестоимости продукции свиноводства. В свиноводстве объектами калькулирования являются приплод, прирост живой массы, живая масса, поросята-отъемыши. Калькуляционными единицами продукции выступают:

- по основному стаду свиней – 1 гол. приплода при рождении и отбивки от свиноматки, 1 ц прироста живой массы поросят до отъемного возраста (к отъему), 1 ц живой массы поросят-отъемышей (двухмесячных);

- по молодняку свиней на дорашивании и откорме – 1 ц прироста живой массы.

В свиноводстве основной продукцией является приплод и прирост живой массы, побочной – навоз, шкуры и мясо павшего молодняка, используемого в качестве корма зверям.

Порядок планирования себестоимости продукции имеет отличия в специализированных и неспециализированных хозяйствах.

В специализированных комплексах приплод, получаемый от основного стада свиней, учитывается в течение планового месяца по средней живой массе одной головы приплода, а себестоимость 1 гол. приплода определяется показателем себестоимости 1 ц живой массы поросят-отъемышей.

В сельскохозяйственных организациях, кроме специализированных комплексов, приплод поросят учитывается в день получения приплода, исходя из живой массы приплода и плановой себестоимости 1 ц.

Себестоимость 1 ц прироста живой массы поросят до отъема (в возрасте до 2-х мес) определяется в следующем порядке. Из суммы затрат на содержание основного стада свиней (свиноматок с поросята-

ми до отъема, хряков-производителей) следует исключить стоимость побочной продукции (навоз и др.) и разделить на количество центнеров полученного прироста, включая живую массу приплода при рождении.

Себестоимость 1 ц прироста живой массы свиней на дорастивании и откорме по технологическим группам «Поросята от 2-х до 4-х мес» и «Поросята от 4-х мес и свиньи на откорме» определяется делением затрат на содержание животных соответствующей технологической группы за минусом стоимости полученной побочной продукции на количество полученных центнеров прироста живой массы по данной группе свиней.

Себестоимость 1 ц живой массы поросят отъемышей определяется делением стоимости молодняка свиней, находившегося под матками на начало планируемого года, и стоимости приплода и прироста молодняка до отъема в планируемом году на живую массу поросят-отъемышей, включая живую массу поросят, оставшихся на конец года. По этому показателю оцениваются поросята, переведенные в старшую группу («Поросята от 2-х до 4-х мес»), оставшиеся на конец года под матками, а также 1 гол. поросенка-отъемыша.

Себестоимость поросят-отъемышей (двухмесячного возраста) определяется делением общей себестоимости их живой массы на количество отнятых поросят.

В неспециализированных хозяйствах затраты учитываются в целом по отрасли свиноводства, а объектами планирования являются прирост живой массы всех групп свиней на выращивании и откорме и их живая масса. Для исчисления себестоимости 1 ц прироста живой массы из общей суммы затрат по свиноводству исключается стоимость побочной продукции и оставшиеся затраты делятся на валовый прирост живой массы свиней, включая живую массу приплода при рождении.

В нашем примере общая сумма затрат по отрасли свиноводства составит 39 993 млн. руб. В планируемом году будет получено 16 500 т навоза от свиней ($11\,000 \text{ гол.} \cdot 1,5 \text{ т/гол. в год}$). Плановая себестоимость 1 т навоза – 0,04 млн. руб. Следовательно, на побочную продукцию будет отнесено 660 млн. руб. ($16\,500 \cdot 0,04$). Путем деления оставшейся суммы затрат, или 39 333 млн. руб. ($39\,993 - 660$), на количество полученного прироста живой массы свиней (24 090 ц) определяется себестоимость 1 ц прироста живой массы свиней (1 633 тыс. руб.).

Планирование себестоимости продукции овцеводства и козоводства. В зависимости от специализации отрасли и качественных групп шерсти различают следующие направления: мясо-шерстное овцеводство и каракулеводство.

Объектами планирования затрат по овцеводству являются:

- основное стадо овец, по которому планируются затраты на содержание овцематок с ягнятами до отбивки. *Объектами калькуляции* являются шерсть, приплод и прирост живой массы молодняка рождения текущего года до его отбивки от маток;

- овцы на выращивании и откорме, по которым планируются затраты на выращивание молодняка и содержание взрослых овец на откорме. *Объектами калькуляции* являются шерсть, прирост живой массы молодняка рождения прошлых лет и текущего года после отбивки от маток, живая масса молодняка и взрослых животных на откорме.

Себестоимость ягнят на момент рождения определяется в мясо-шерстном овцеводстве в размере 10 %, романовском – 12 %, а в каракульском – 15 % общей суммы затрат на содержание овец за вычетом стоимости побочной продукции (навоза).

Оставшаяся сумма затрат распределяется между шерстью и приростом живой массы овец пропорционально расходу кормов (в кормовых единицах) на эти виды продукции по установленным нормам. Нормативные затраты кормов составляют на 1 ц шерсти – 88 ц к. ед., 1 ц прироста – 8,9 ц к. ед.

Расходы на содержание стригального пункта, стрижку овец (коз), классифировку, упаковку, маркировку шерсти относятся на ее себестоимость, а затраты по транспортировке ягнят от отар до убойного пункта, забою каракульских ягнят и первичной обработки шкурок включаются в себестоимость каракульских шкурок.

Себестоимость 1 ц живой массы молодняка и взрослых животных на откорме определяется в порядке, установленном для животноводства.

Себестоимость 1 ц живой массы ягнят на момент отбивки от матки в основном стаде определяется делением стоимости живой массы ягнят на количество живой массы ягнят на момент отбивки без вычета живой массы падежа. Стоимость живой массы ягнят включает себестоимость ягнят при рождении, затраты на прирост живой массы (без стоимости побочной продукции) и стоимость ягнят, поступивших со стороны.

Козы по продуктивным качествам делятся на молочных, шерстных, пуховых и грубошерстных. Производственные затраты в козоводстве распределяются по видам продукции: шерсть, прирост живой массы, молоко, приплод.

Для определения суммы затрат на производство основных видов продукции (шерсти, прироста живой массы, молока) из общей суммы затрат исключаются стоимость побочной продукции и затраты на приплод на момент рождения.

На себестоимость приплода на момент рождения в козоводстве относится 10 % от общей суммы затрат на содержание коз основного стада.

Себестоимость шерсти, прироста живой массы и молока определяется путем распределения затрат, приходящихся на основные виды продукции, пропорционально их стоимости по ценам возможной реализации.

Себестоимость 1 ц живой массы коз рассчитывается, как и в овцеводстве.

Планирование себестоимости продукции птицеводства. В крупных птицеводческих организациях промышленного типа отдельно планируются затраты по содержанию взрослого стада и молодняка птицы.

Объектами планирования затрат в организациях, специализирующихся на выращивании кур яичного направления, являются маточное стадо, промышленное стадо, ремонтный молодняк; по выращиванию кур мясного направления – маточное стадо, молодняк в возрасте от 1 до 180 дней, откорм цыплят-бройлеров.

Объектами планирования себестоимости в птицеводстве по промышленному и маточному стаду и по взрослой птице других видов (индейки, гуси, утки) являются инкубационные и пищевые яйца, по молодняку птицы – прирост живой массы, по инкубации – суточные птенцы. К побочной продукции в птицеводстве относятся перо, пух, отходы инкубационного цеха и др. Ее оценивают по ценам возможной реализации, а отходы инкубационного цеха – по стоимости концентрированных кормов.

Так как в специализированных птицеводческих организациях отдельно планируются затраты по каждой технологической группе, то объектом исчисления себестоимости по каждой группе, как правило, является один вид основной продукции.

Себестоимость продукции птицеводства исчисляется в следующей последовательности:

- сначала планируется себестоимость продукции взрослого стада, так как яйца могут быть использованы цехом инкубации;
- после этого калькулируется себестоимость суточных птенцов;
- по всем технологическим группам молодняка птицы сначала исчисляется себестоимость прироста живой массы;
- затем определяется себестоимость живой массы птицы. При этом калькуляционные расчеты делают, начиная с младших технологических групп.

По маточному и промышленному стаду кур, а также по другим видам взрослой птицы (гуси, индейки, утки) калькуляционной единицей является 1 000 шт. яиц. Их себестоимость исчисляется следующим образом: из общей суммы затрат на содержание взрослого стада птицы вычитается стоимость побочной продукции (помет, пух, перо, битые яйца), оставшаяся сумма затрат составляет себестоимость яиц.

По молодняку всех видов птицы объектами калькуляции являются прирост живой массы и живая масса, а единицей исчисления себестоимости – 1 ц.

Для определения себестоимости одного центнера прироста живой массы из общей суммы затрат вычитается стоимость побочной продукции, а оставшаяся сумма затрат делится на количество центнеров полученного прироста живой массы птицы. Если от молодняка птицы были получены яйца, то они считаются побочной продукцией и оцениваются по ценам реализации.

Объектом исчисления себестоимости по инкубации яиц являются суточные птенцы. Единица исчисления себестоимости – 1 тыс. гол.

Себестоимость 1 тыс. гол. суточных птенцов определяется исходя из суммы затрат по цеху инкубации, приходящейся на продукцию планового периода.

Затраты, приходящиеся на продукцию планового периода, складываются из стоимости незавершенного производства по цеху инкубации на начало планового периода и затрат планового периода за вычетом стоимости незавершенного производства на конец планового периода.

Для определения стоимости незавершенного производства на конец планового периода плановая себестоимость нахождения одного яйца в инкубаторе умножается на количество заложенных яиц и фактическую продолжительность их инкубации (в днях) за период от времени

их закладки в инкубатор до 1-го числа месяца, следующего за плановым периодом.

Плановую себестоимость нахождения одного яйца в инкубаторе в течение одного дня определяют путем деления затрат по инкубатору, накопленных за год, за вычетом стоимости побочной продукции на количество яиц, находящихся в инкубаторе каждый день на протяжении планового периода.

В *мелких птицеводческих организациях (птицефермах)* затраты планируются в целом по отрасли. При исчислении себестоимости продукции птицеводства общая сумма затрат за минусом стоимости побочной продукции распределяется между яйцами и приростом живой массы птицы пропорционально их стоимости по ценам реализации. Себестоимость одной тысячи яиц и 1 ц прироста массы птицы находится как отношение распределенных на соответствующие виды продукции затрат к валовому выходу продукции. Себестоимость 1 ц живой массы птицы определяется так же, как и в крупных птицеводческих организациях промышленного типа.

Планирование себестоимости продукции пчеловодства. Объекты и методика калькулирования себестоимости продукции пчеловодства зависят от производственного направления отрасли: медово-опылительного, медового, пчелоразведенческого и опылительного.

Объектами калькуляции в пчеловодстве являются мед, воск, новая пчелиная семья (рой пчел), плодная матка, маточное молочко, прирост сотов, прополис, яд пчелиный и др. Валовым выходом меда считается товарный мед (изъятый из ульев) и мед, оставленный в ульях для зимней подкормки пчел. При исчислении себестоимости продукции учитывается весь выход меда.

При исчислении себестоимости продукции *пчеловодства медово-опылительного направления* из общей суммы затрат исключаются расходы, относимые на опыляемые пчелами культуры (20–40 % затрат на содержание пчелиных семей, а по плодово-ягодным насаждениям, семенникам клевера и люцерны – 40–60 % в зависимости от размеров площадей опыляемых культур и их урожайности).

Если на опыление сельскохозяйственных культур использовалось пчелосемей меньше нормы, расходы пчеловодства, относимые на опыляемые культуры, снижаются. При использовании пчелосемей сверх нормы расходы пчеловодства, относимые на растениеводство, не увеличиваются.

В *медовом и пчелоразведенческом пчеловодстве* объектами калькуляции являются: мед, воск, плодная матка (рои), пчелы для продажи (пакеты с пчелами), сото-рамки (прирост), маточное молочко. К побочной продукции относятся прополис, запасные плодные матки, которые оцениваются по ценам возможной реализации.

Себестоимость отдельных видов продукции пчеловодства (мед, новая пчелиная семья и др.) исчисляется путем распределения суммы затрат на содержание пчел по видам продукции пропорционально ее стоимости по ценам продажи (реализации).

Себестоимость прироста количества сотов определяется по себестоимости топленого кондиционного воска. При этом гнездовой сот размером 435 × 300 мм соответствует 140 г, размером 456 × 230 мм – 110 г, магазинный сот размером 435 × 145 мм – 70 г воска.

Себестоимость одного килограмма пчел (пакеты с пчелами) приравнивается к себестоимости 10 кг меда.

Делением затрат, приходящихся на новые пчелиные семьи, на количество этих пчелиных семей определяется себестоимость одной пчелиной семьи.

По всем направлениям пчеловодства необходимо планировать затраты на незавершенное производство. К незавершенному производству в пчеловодстве относится стоимость меда в ульях, оставленного на зиму. Затраты для распределения (между видами продукции) определяются суммированием незавершенного производства на начало планируемого года и затрат за планируемый год за минусом стоимости незавершенного производства на конец планируемого года.

Планирование себестоимости продукции кролиководства и пушного звероводства.

Объектами калькуляции в *кролиководстве* являются:

- деловой приплод (сохранившийся к концу года);
- прирост живой массы молодняка (после отсадки от маток);
- живая масса кроликов.

Одна голова приплода при рождении оценивается исходя из 50 % нормативно-прогнозной (плановой) себестоимости одной головы молодняка к моменту отсадки.

Себестоимость *одной головы делового приплода* исчисляется делением общей суммы затрат на содержание основного стада и молодняка до отсадки за вычетом стоимости побочной продукции на количество голов делового приплода.

В организациях, не специализирующихся на выращивании кроликов, затраты на их содержание распределяются между основным стадом и молодняком кроликов пропорционально количеству кормо-дней пребывания в данной группе.

Себестоимость *прироста живой массы молодняка кроликов* складывается из затрат на их содержание от отсадки до забоя, перевода в основное стадо или реализации, за минусом стоимости побочной продукции. Прирост определяется в порядке, установленном для животноводства.

Себестоимость *живой массы кроликов* складывается из стоимости поголовья, имевшегося в хозяйстве на начало года, стоимости приплода и прироста живой массы молодняка, полученных в плановом году. Себестоимость 1 ц живой массы исчисляется делением их стоимости на количество центнеров живой массы кроликов, реализованных, забитых на мясо и оставленных на конец планового года в хозяйстве.

Для определения себестоимости мяса и шкурок, полученных в результате забоя кроликов, необходимо к себестоимости забитых кроликов прибавить расходы по их забою, вычесть стоимость побочной продукции и полученный результат распределить пропорционально стоимости мяса и шкурок в оценке по ценам реализации.

Объектами планирования затрат *в звероводстве* являются основное стадо (по видам зверей) и молодняк всех возрастов (по видам).

Молодняк, родившийся в первой половине года (за исключением соболя, бобра и нутрии) полностью развивается до конца года и переводится в основное стадо. Поэтому затраты по содержанию основного стада и молодняка норки, песца и лисицы планируются без подразделения на возрастные группы, а соболя, бобра и нутрии – по группам «основное стадо» и «молодняк всех возрастов».

Объектами калькуляции в звероводстве являются:

- по лисицам, норкам, песцам – деловой молодняк рождения планового года (приплод зверей, сохранившийся к концу года);

- по соболям, бобрам и нутриям – деловой молодняк рождения планового года, прирост молодняка рождения прошлых лет, деловой выход молодняка рождения прошлых лет.

Себестоимость одной головы молодняка на момент отсадки исчисляется делением суммы затрат, запланированных по основному стаду зверей с приплодом до момента отсадки за вычетом стоимости побочной продукции, на количество голов отсаженного молодняка.

Себестоимость одной головы молодняка планируемого года определяется делением суммы затрат на содержание взрослого поголовья

и молодняка рождения планируемого года (за вычетом стоимости побочной продукции) на количество голов делового молодняка.

Себестоимость одной головы делового молодняка рождения прошлых лет исчисляется делением стоимости молодняка на начало года и себестоимости его прироста за плановый период на количество голов делового молодняка. По этой себестоимости учитывается деловой молодняк рождения прошлых лет, забитый на шкурки и оставшийся в хозяйстве на конец планируемого года.

Себестоимость прироста присоединяют к плановой стоимости по средней себестоимости выращивания молодняка, так как планирование затрат производится в целом по молодняку зверей прошлых лет рождения, а не по годам их рождения.

Себестоимость прироста молодняка рождения прошлых лет в расчете на одну голову определяют делением общей суммы затрат на его содержание (за исключением стоимости побочной продукции) на количество голов делового молодняка.

В организациях, не имеющих специальных цехов по выработке шкурок, готовых для реализации, себестоимость шкурок складывается из стоимости забитых зверей и расходов по забою, первичной обработке и хранению необезжиренных шкурок в холодильниках, за исключением стоимости побочной продукции. К побочной продукции относят мясо (тушки) и сало (жир) забитых зверей, которые оцениваются по ценам возможного использования или продажи.

К побочной продукции пушного звероводства относится навоз, пух и шкурки павших зверей, кроме шкурок норок, песцов, лисиц и других плотоядных пушных зверей, полученных в период с 1 ноября по 1 апреля. Шкурки павших зверей, полученные с 1 ноября по 1 апреля, относятся к основной продукции звероводства и реализуются в порядке, установленном для шкурок, полученных от забоя зверей.

Планирование себестоимости продукции рыбоводства. По системе организации рыбоводного процесса рыбные хозяйства делят на полносистемные, неполносистемные и однолетние нагульные.

Полносистемные хозяйства занимаются полным технологическим циклом выращивания товарной рыбы (от икры до товарной рыбы). Такие хозяйства имеют все категории прудов (нерестовые, мальковые, выростные, зимовальные, маточные, нагульные).

Нерестовые пруды служат для размножения рыбы. В них после нереста выращивают личинки до трех-, пятисуточного возраста, которые затем пересаживают в мальковые пруды, где их содержат до соро-

касуточного возраста. *Выростные пруды* предназначены для выращивания молоди (сеголеток), а также рыб старшего возраста. *Маточные пруды* используются для содержания в них маточного поголовья и ремонтного молодняка в течение всего года. *Нагульные пруды* предназначены для выращивания товарной рыбы.

В *хозяйствах при неполносистемном рыбоводстве* содержат *рыбоприемники*, в которых выращивают только посадочный материал (сеголеток, годовиков), предназначенный для зарыбления прудов. Рыбопосадочный материал реализуется другим рыбным хозяйствам и используется для выращивания товарной рыбы.

При *однолетнем (двухлетнем) нагульном рыбоводстве* из посадочного рыбного материала выращивают товарную рыбу.

Планирование затрат в рыбоводстве может осуществляться по содержанию рыб-производителей, выращиванию ремонтных рыб, разведению мальков, выращиванию сеголеток, содержанию сеголеток в зимовальных прудах, выращиванию товарной рыбы, содержанию товарной рыбы в зимовальных прудах.

Планирование затрат в рыбоводстве ведут по номенклатуре статей, установленной для животноводства с добавлением статьи «Стоимость рыбопосадочного материала» (мальков, сеголеток, годовиков).

К затратам по содержанию рыб-производителей относятся затраты по содержанию рыб-производителей в маточных прудах, затраты по содержанию и обслуживанию маточных и нерестовых прудов и затраты, связанные с получением личинок. Все затраты по содержанию рыб-производителей учитываются при исчислении себестоимости личинок и впоследствии относятся на затраты по разведению мальков.

К затратам по выращиванию ремонтных рыб относятся затраты по выращиванию ремонтного поголовья рыб и по содержанию предназначенных для этого прудов.

Все затраты по выращиванию рыб и содержанию прудов после на всех этапах технологического процесса в рыбоводстве относят к незавершенному производству и включают в себестоимость продукции, полученной в следующем году.

Затраты по разведению мальков включают затраты по содержанию и обслуживанию мальковых прудов, выращиванию мальков в выростных прудах, себестоимость личинок, полученных от нереста, и стоимость купных личинок.

Затраты по разведению мальков, за исключением затрат, распределенных на реализованных мальков, относятся на следующую стадию

выращивания продукции рыбоводства — выращивание сеголеток. При этом затраты по содержанию мальковых прудов после их облова в себестоимость выращенных мальков не включаются и считаются затратами по незавершенному производству.

Выращенные мальки могут быть реализованы другим организациям (по плановой себестоимости), а оставшиеся затраты, приходящиеся на мальков, пересаженных в другие пруды для дальнейшего доращивания, включаются в статью «стоимость рыбопосадочного материала» при определении затрат на выращивание сеголеток.

К затратам по выращиванию сеголеток, кроме стоимости мальков, пересаженных из мальковых прудов, относятся затраты по выращиванию сеголеток, а также затраты по содержанию выростных прудов до пересадки сеголеток в зимовальные пруды.

Объектом калькуляции при выращивании сеголеток являются выращенные сеголетки, а калькуляционной единицей — 1 тыс. шт. сеголеток.

Отловом и пересадкой сеголеток в зимовальные пруды заканчивается второй этап технологического процесса выращивания продукции рыбоводства. Плановая себестоимость сеголеток, пересаженных в зимовальные пруды, переносится из затрат по разведению сеголеток в затраты по содержанию сеголеток в зимовальных прудах.

Затраты по содержанию выростных прудов после пересадки сеголеток в зимовальные пруды, по приведении их в состояние, пригодное для принятия нового поколения мальков, переходят на следующий год как незавершенное производство.

К затратам по содержанию сеголеток в зимовальных прудах, кроме стоимости сеголеток, пущенных в зимовальные пруды, относятся затраты по их выращиванию и расходы по содержанию прудов.

Выращенные годовики (посадочный материал) из зимовальных прудов пересаживаются в нагульные пруды, а их излишки могут быть реализованы другим организациям. Плановая себестоимость выращенных годовиков складывается из себестоимости сеголеток, пущенных в зимовальные пруды, расходов по их выращиванию и содержанию зимовальных прудов до их облова и пересадки годовиков в нагульные пруды, а также из затрат по содержанию прудов на начало года.

Дальнейшие затраты по содержанию зимовальных прудов от их облова и до конца планируемого года составляют незавершенное производство по содержанию сеголеток в зимовальных прудах, которое бу-

дет включено в себестоимость годовиков следующего отчетного периода. Объектом калькуляции здесь являются выращенные годовики, а калькуляционной единицей – 1 тыс. шт. годовиков.

Затраты по выращиванию товарной рыбы состоят из расходов по выращиванию рыбы, содержанию нагульных прудов и стоимости годовиков, пущенных в нагульные пруды. В затраты по выращиванию товарной рыбы включают стоимость незавершенного производства на начало планируемого года, которое состоит из расходов по содержанию нагульных прудов после их облова и оприходования товарной рыбы в текущем периоде. Обловом нагульных прудов заканчивается технологический процесс выращивания продукции рыбоводства.

Планирование себестоимости продукции коневодства. Коневодство развивается по трем направлениям: племенное, пользовательское и продуктивное. Племенное коневодство занимается совершенствованием существующих пород и производством высокоценных племенных и спортивных лошадей. Пользовательское коневодство предназначено для использования взрослых лошадей на различных работах. Продуктивное коневодство развивается главным образом для производства молока и мяса, выращивания мясных и молочных лошадей на экспорт. Наибольшее распространение в Республике Беларусь получило пользовательское и племенное коневодство.

Планирование затрат и выхода продукции коневодства ведется по основному стаду и по молодняку на выращивании (в племенном коневодстве – по годам рождения).

По основному стаду лошадей калькулируется деловой приплод, по молодняку – прирост и полная себестоимость выращенного поголовья (реализованного, переведенного в основное стадо и оставшегося на дальнейшее выращивание). Побочной продукцией является навоз, конский волос.

Себестоимость одной головы приплода к моменту отбивки определяется делением себестоимости приплода на количество голов приплода, переведенных в группу молодняка. Себестоимость приплода определяют всей суммой затрат по содержанию в течение года кобыл, жеребцов-производителей и жеребцов-пробников за исключением стоимости побочной продукции и стоимости работы кобыл и жеребцов по плановой себестоимости одного рабочего дня лошади.

Себестоимость выращивания молодняка определяется суммой затрат на его содержание за вычетом стоимости побочной продукции и стоимости использования на транспортных и других работах молод-

няка старших возрастов. В коневодстве молодняк не взвешивают, поэтому его прирост исчисляют по количеству кормо-дней и по средней стоимости одного кормо-дня. В результате определяется себестоимость прироста по каждой группе молодняка.

Прирост молодняка по годам рождения (при планировании затрат в целом по молодняку) исчисляют исходя из количества кормо-дней их содержания и средней стоимости одного кормо-дня.

Стоимость одного кормо-дня рассчитывается делением суммы затрат на содержание молодняка лошадей (за минусом стоимости побочной продукции) на общее количество кормо-дней их содержания.

Себестоимость прироста по учетной группе (по годам рождения) находится исходя из стоимости одного кормо-дня и количества кормо-дней содержания молодняка по годам рождения.

Во всех отраслях животноводства планируется себестоимость живой массы скота и птицы. Она позволяет определить стоимость скота, переводимого из группы в группу, оценить стоимость скота, забитого на шкурки, остающегося на конец года, а также себестоимость живой массы скота и птицы, реализованных на мясо.

ЛИТЕРАТУРА

1. Опорный конспект лекций по дисциплине «Бухгалтерский управленческий учет в АПК» / сост.: А. К. Литвяк. – Минск: БГЭУ, 2014. – 100 с.
2. Стешиц, Л. И. Калькуляция себестоимости продукции в организациях АПК: учеб. пособие / Л. И. Стешиц, М. И. Стешиц. – Минск: Высш. шк., 2008. – 304 с.
3. Управленческий учет. Конспект лекций / Е. В. Русина, С. В. Грудько. – Гродно: ГГАУ, 2010. – 121 с.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1. Содержание, цель и задачи планирования издержек и себестоимости продукции.....	4
2. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, и их классификация.....	7
3. Алгоритм планирования затрат на производство продукции.....	10
4. Планирование себестоимости единицы продукции растениеводства и животноводства.....	13
Литература.....	47