

# Учет затрат на выращивание животных

Животноводство дает большое количество разнообразной продукции, как основной, так и побочной, ее калькуляция достаточно сложная. Поэтому формирование, учет производственных затрат и управление ими в современных условиях приобретают особую актуальность, об особенностях которых читайте в статье.

## Общие положения

Управление затратами – это процесс целенаправленной систематизации потребленных ресурсов по их видам при постоянном контроле за величиной и стимулирования уменьшения себестоимости завершенной производством продукции.

Учет затрат должен быть построен таким образом, чтобы вовремя получить сведения, необходимые как для оперативного управления, так и составления отчетности.

В животноводстве большое значение имеет своевременное и достоверное отражение операций, связанных с движением животных на выращивании и откорме, которое обеспечивает их сохранность и охватывает все преобразования, происходящие в их составе.

Особенности учета заключаются в том, что в процессе выращивания молодняка и животных на откорме в стаде все время происходят изменения. При постоянном количестве голов меняется их вес и стоимость за счет присоединения к первоначальной массе привеса или прироста животных.

**В настоящее время законодательством не регламентируется порядок учета затрат на содержание животных на выращивании.** Методические указания по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов для организаций, осуществляющих ее производство, утв. приказом Минсельхозпрода от 14.08.2007 № 363, утратили юридическую силу.

Поэтому, соблюдая правовые и методологические основы бухучета, сельскохозяйственные предприятия вправе использовать Методические рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг), содержащиеся в письме Минсельхозпрода от 14.01.2016 № 04-2-1-32/178 (далее – Методические рекомендации).

Созданная на основе данных положений учетная политика организации в части затрат на содержание животных на выращивании должна включать:

- рабочий план счетов – с детализацией аналитического учета как по объектам затрат (половозрастным группам животных по местам их содержания), так и по калькуляционным статьям для оперативного управления наиболее значимыми для организации затратами;

- применяемые виды учетной оценки – для признания затрат и определения стоимости полученной готовой продукции (привеса);

- разработанные формы первичных учетных документов (ПУД) в соответствии со ст. 10 Закона от 12.06.2013 № 57-З «О бухгалтерском учете и отчетности» (далее – Закон № 57-З), согласно которой все хозяйственные операции подлежат документальному оформлению.

Обратите внимание, что **сельхозорганизации вправе использовать ПУД, установленные приказом Минсельхозпрода от 01.07.2011 № 268 (далее – Приказ № 268), и самостоятельно разработанные формы;**

- применяемую форму бухгалтерского учета, предполагающую определение наиболее эффективного метода обобщения записей на счетах в совокупности с регистрами аналитического и синтетического учета, в которых производятся такие записи, с соблюдением нормы ст. 11 Закона № 57-З;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств;

- иные способы организации и ведения бухучета затрат (если соответствующие требования содержатся в законодательстве).

Рассмотрим перечисленные положения более подробно.

## Рабочий план счетов

Понесенные в отчетном периоде и включаемые в себестоимость производимой продукции затраты на содержание животных на выращивании представляют собой расходы, подлежащие отражению на счетах Раздела III «Затраты на производство» типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50.

Основная задача в практике формирования себестоимости видов продукции заключается в обосновании с требуемой степенью детализации каждого вида затрат, включаемых в нее, в разрезе экономических элементов и статей калькуляции.

Для этого **необходимо в учетной политике рассмотреть и закрепить классификацию затрат и методы их распределения.**

При калькулировании себестоимости продукции с целью отражения информации в бухгалтерской отчетности **следует соблюдать принцип определения производственной себестоимости, рассчитанной по переменным затратам.** Он предполагает не только обязательное деление затрат на прямые и косвенные, но и классификацию в зависимости от объема производства – на переменные и постоянные.

Так, в состав прямых затрат относятся непосредственно связанные с содержанием группы животных (объекта учета), которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции.

Косвенные – затраты по содержанию нескольких групп животных, которые формируют себестоимость продукции путем распределения. Различают условно-переменные и условно-постоянные косвенные затраты.

К переменным относятся те, величина которых зависит от объема производства, а к постоянным – не зависящие непосредственно от объема производства продукции и не подвергающиеся значительным трансформациям при его увеличении (уменьшении). В животноводстве под функциональными понимаются изменения количества голов скота и объемов производства продукции против запланированных параметров или по отношению к базисному аналогичному периоду этих показателей.

В соответствии с Инструкцией о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. постановлением Минфина от 29.06.2011 № 50 (далее – Инструкция № 50), группировка прямых и косвенных затрат на содержание животных осуществляется с использованием следующих счетов:

■ 23 «Вспомогательные производства»: косвенные затраты, связанные с работами и услугами вспомогательных производств (ремонтная мастер-

ская, электроснабжение и др.), оказываемыми процессу содержания животных на откорме;

■ 25 «Общепроизводственные затраты»: косвенные затраты по обслуживанию и управлению структурными подразделениями сельскохозяйственного предприятия, занятыми содержанием животных на выращивании;

■ 20 «Основное производство»: прямые затраты на выращивание животных, списанные или распределенные косвенные затраты, формирующие себестоимость готовой продукции (привес животных);

■ 11 «Животные на выращивании и откорме», 10 «Материалы»: затраты, отнесенные на произведенную продукцию (основную – привес животных, побочную – навоз).

**При разработке рабочего плана счетов сельскохозяйственному предприятию необходимо выделить счета аналитического учета затрат по объектам их учета.**

Группировка затрат по объектам при выращивании животных может производиться по отдельным видам деятельности в животноводстве, по местам содержания животных на выращивании и откорме, их видам, технологическим и половозрастным группам. Например, сч. 20 «Основное производство» субсчет 1 животноводство, аналитические счета: 20.1.1 «Ферма «Жабинка»; 20.1.1.1 «Бычки текущего (2023) года рождения», 20.1.1.2 «Телочки текущего (2023) года рождения».

Раскрывая в учетной политике порядок учета прямых затрат на содержание животных на выращивании, целесообразно предусмотреть их объединение по калькуляционным статьям, предварительно проанализировав и выделив существенные для контроля плановые показатели. Размер таких затрат законодательством не установлен, поэтому организация самостоятельно принимает решение об их величине.

В учетной политике уместно раскрыть классификацию общепроизводственных затрат и закрепить способ их распределения на объекты учета прямых затрат (сч. 20):

1) *распределяемые переменные косвенные затраты*, непосредственно связанные с содержанием животных на выращивании и откорме.

В учетно-аналитической практике применяется два подхода разнесения косвенных затрат по объектам: по выбранной базе и ABC-метод.

Первый способ является более простым и менее трудоемким в сравнении с АВС-методом, согласно которому все статьи накладных затрат ранжируются по объектам пропорционально выбранной базе. Причем для каждой статьи может использоваться своя база распределения;

2) *условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты* включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг и относятся к управленческим расходам в порядке, установленном учетной политикой. В этом случае аналитический учет по субсч. 90-5 «Управленческие расходы» сч. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» ведется по центрам ответственности или видам деятельности.

Следует акцентировать, что у сельскохозяйственных предприятий амортизационные отчисления по основным средствам (ОС) (здания, сооружения, оборудование), используемым при выращивании животных, которые отражаются на сч. 25, относятся к *условно-постоянным* косвенным затратам, так же как и повременная заработная плата служащих и специалистов, занятых организацией и управлением этого вида производства.

## Оценка затрат и продукции

Раскрытие оценки затрат на выращивание животных в Положении об учетной политике происходит путем выбора способа:

1) оценки запасов, использованных в организации (по стоимости каждой единицы, по средней стоимости, по стоимости первых по времени поступления запасов);

2) начисления амортизации ОС и нематериальных активов (НМА): линейный; нелинейный (метод суммы чисел лет, метод уменьшаемого остатка); производственный (п. 37 Инструкции о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, утв. постановлением Минэкономики, Минфина, Минстройархитектуры от 27.02.2009 № 37/18/6).

При этом с 01.01.2023 организациям предоставлено право самостоятельно определять порядок амортизации в отношении поступивших после этой даты инвентаря, хозяйственных принадлежностей, инструментов, специальной оснастки (инструмента, приспособлений, оборудования).

Следует отметить, что затраты на выращивание животных формируются в течение года равномер-

но, поэтому нет необходимости разграничивать их в учете по смежным годам.

Кроме того, цикличность производственного процесса не позволяет в течение отчетного периода учитывать затраты по фактической себестоимости. Всё движение осуществляют по учетной стоимости, в конце года проводят корректировки.

На участках, где технологически присутствует незавершенное производство (НЗП), в бухгалтерии с К-та счетов учета затрат (20, 23 или 29) в Д-т сч. 43 «Готовая продукция» должны списываться не все накопленные за период затраты, а только та часть, которая относится к завершенной производством продукции. Таким образом, на этих счетах будет остаток, который должен характеризовать объем НЗП.

Величина НЗП не отражается на счетах учета, она определяется расчетным путем.

**В бухгалтерском учете применяется несколько методик расчета объема НЗП и себестоимости завершенной производством продукции.**

Необходимо обратить внимание, что при использовании разных способов оценки НЗП себестоимости фактически выпущенной, а следовательно, и реализованной продукции будут отличаться в зависимости от выбранного метода.

Если процесс производства в организациях массовый или серийный, то в учетной политике может быть закреплён такой способ оценки НЗП, как плановая (нормативная) себестоимость.

В нее включаются прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты на производство. Условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты могут включаться в себестоимость реализованной продукции в том случае, если такое положение установлено учетной политикой организации.

Инструкцией № 50 регламентировано, что затраты, учтенные на сч. 25, являющиеся условно-постоянными, могут списываться в Д-т субсч. 90-4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг» сч. 90.

Согласно Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов, утв. постановлением Минфина от 30.09.2011 № 102 (далее – Инструкция № 102), себестоимость реализованной продукции формируется из прямых затрат (материальные, на оплату

труда, прочие) и распределяемых переменных косвенных затрат, непосредственно связанных с производством продукции и относящихся к реализованной продукции.

В животноводстве, помимо исчисления себестоимости готовой продукции, по каждой учетной группе скота определяют также себестоимость кормодней и содержания одной головы животного.

Себестоимость кормодня рассчитывается делением затрат по данной учетной группе животных на общее количество кормодней их содержания. Последние устанавливают по данным книги учета движения животных и птицы, где по каждой учетной группе ежедневно фиксируют все изменения и выводят остаток. Сумма ежедневных остатков по книге составит общее количество кормодней.

Чтобы сформировать себестоимость содержания одной головы животного, необходимо разделить затраты по учетной группе на среднее количество голов содержания в данный период.

Объектом калькуляции в животноводстве является такой вид готовой продукции, как прирост живой массы животных на выращивании. В качестве объекта бухгалтерского учета он отражается на сч. 11, перечень аналитических счетов к которому разрабатывается в организации по местам содержания животных, половозрастным группам.

Таким образом, исходя из вышеизложенного, в учетной политике устанавливаются методы учета затрат и калькулирования фактической и (или) плановой (нормативной) себестоимости готовой продукции.

**Предметом калькуляции содержания животных на выращивании являются прирост живой массы для оценки готовой продукции и живая масса животных для отражения движения выбывающего поголовья.**

Что касается побочной продукции животноводства, то она не калькулируется, а определяется исходя из нормативных (плановых) затрат на ее уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы амортизации ОС по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и других расходов (п. 100 Методических рекомендаций).

Оценка побочной продукции и возвратных отходов производится по их первоначальной стоимо-

сти, которой может являться чистая стоимость реализации или условная оценка.

Условная оценка – это установленная положением об учетной политике организации стоимость запасов по учетным ценам, в качестве которых могут применяться цены: а) приобретения; б) планово-расчетные; в) отпускные; г) розничные, а также плановая (нормативная) себестоимость и иные стоимостные показатели.

**Прочая побочная продукция, получаемая в животноводстве, оценивается по ценам возможной реализации или использования.**

Отдельно стоит упомянуть о формах и системах оплаты труда работников, занятых выращиванием животных. Они устанавливаются локальными правовыми актами предприятия.

## Формы первичных учетных документов

Для документирования затрат на выращивание животных предприятия применяют учетные документы, установленные Приказом № 268, и (или) самостоятельно разработанные формы.

Отметим, что законодательство может содержать требования об оформлении определенных действий, событий первичными учетными документами. Если такие обязательные указания отсутствуют, то операции отражаются в соответствии с учетными документами.

**Справочно.** Первичным учетным признается документ, который включает обязательные сведения: наименование и дату его составления; название организации, фамилии и инициалы физических лиц – участников хозяйственной операции, содержание и основание ее совершения, оценку в натуральных и (или) стоимостных показателях; должности, ФИО и подпись ответственных лиц.

В ПУД могут присутствовать иные сведения, не являющиеся обязательными (п. 2 ст. 10 Закона № 57-З).

Согласно вышеуказанной норме организации вправе оформлять использование ресурсов в натуральных показателях документами, которые не являются ПУД, а таксировку затрат (определение стоимостных показателей) по каждой хозяйственной операции производить в сводных учетных документах.

Для накапливания затрат рекомендуется вести вспомогательные ведомости, итоговые данные которых отражаются в регистрах аналитического учета. Такие ведомости необходимо разработать организации для группировки иных прямых затрат (например, по амортизации ОС и НМА), распределения косвенных затрат, так как их формы не предусмотрены Приказом № 268.

Целесообразно при разработке и утверждении форм ПУД применять положения СТБ 6.38-2016 «Унифицированные системы документации Республики Беларусь», утв. постановлением Госстандарта от 26.10.2016 № 83.

### Применяемая форма бухгалтерского учета

Раскрывая в учетной политике информацию о применяемой форме бухгалтерского учета, **организации рекомендуется установить** не только ее вид (мемориально-ордерная, журнально-ордерная, упрощенная, автоматизированная), но и **совокупность используемых регистров**. Согласно Закону № 57-З они составляются на бумажном носителе и (или) в электронном виде, в том числе в форме электронного документа.

Название регистра синтетического учета по учету затрат зависит от выбранной формы бухучета: мемориальный ордер, журнал-ордер или оборотно-сальдовая ведомость по сч. 20, а их форма должна содержать обязательные сведения, установленные в п. 3 ст. 11 Закона № 57-З.

Методические рекомендации предусматривают организацию аналитического учета затрат на выращивание животных и выхода продукции в Производственных отчетах установленной формы. Записи в них осуществляются на основании первичных документов, книжек бригадира, накопительных ведомостей, отчетов о движении материальных ценностей, отчетов по переработке продукции, других документов и регистров.

Показатели производственных отчетов используются для контроля затрат, выхода продукции, определения результатов деятельности структурных подразделений и организации сводного учета затрат и выхода продукции в целом по организации.

В регистрах должна найти отражение совокупность хозяйственных операций о суммах затрат на выращивание животных:

#### Прямые затраты на сч. 20 «Основное производство»:

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.
Прямые материальные затраты (стоимость израсходованного сырья и материалов, составляющих основу производимой продукции, покупных полуфабрикатов, комплектующих изделий и других запасов)	20	10, 15
Прямые затраты на оплату труда (суммы оплаты труда и других выплат работникам, занятым в производстве продукции, а также обязательные отчисления от них)	20	70, 69, 76
Прочие прямые затраты (амортизация ОС, вспомогательные материалы, предметы в обороте, работы и услуги материального характера и др.)	20	02, 10, 60 и др.

#### Косвенные затраты на сч. 23 «Вспомогательные производства»:

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.
Косвенные затраты по работам и услугам, выполняемым вспомогательными производствами для выращивания животных	23	02, 10, 60, 70, 69, 76 и др.
Распределение / списание косвенных затрат при выполнении работ:		
общепроизводственного характера	25	23
связанных с содержанием конкретной группы животных (объекта учета затрат)	20	23

#### Косвенные общепроизводственные затраты на сч. 25 «Общепроизводственные затраты»:

Содержание операции	Д-т сч.	К-т сч.
Затраты по организации и управлению процессом выращивания животных	25	02, 10, 60, 70, 69, 76 и др.
Отражено распределение / списание косвенных общепроизводственных затрат:		
в себестоимость производимой продукции (согласно учетной политике)	20	25
в состав расходов на управление (условно-постоянные косвенные общепроизводственные затраты) (в соответствии с Инструкцией № 102)	90	25

### Порядок проведения инвентаризации

Животные на выращивании и откорме (в том числе молодняк) относятся к инвентаризируемым активам (п. 2 Инструкции по инвентаризации активов и обязательств, утв. постановлением Минфина от 30.11.2007 № 180). По общему правилу периодичность проведения их инвентаризации должна быть не менее одного раза в год.

При инвентаризации поголовья животных на выращивании и откорме инвентаризационные описи заполняются по каждой учетной группе животных отдельно по местам их содержания (фермам, цехам, отделениям, бригадам и т.д.).

**НАДЕЖДА КИРЕЕНКО,**

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