

Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве

А. П. Михалкевич, В. Н. Бурмако

УЧЕТ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ УБОЙНЫХ ЦЕХОВ СКОТА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

В условиях рыночной экономики и конкурентной борьбы товаропроизводителей наметилась тенденция приближения переработки сельскохозяйственной продукции к местам ее производства. В последнее время на сельскохозяйственных предприятиях активно создаются и развиваются подсобные промышленные производства по переработке продукции растениеводства и животноводства. Этот процесс является экономически оправданным и закономерным, что объясняется снижением издержек производства, сокращением потерь продукции при ее транспортировке, хранении и переработке.

В настоящее время не разработаны методические рекомендации по вопросам учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции отдельных видов подсобных промышленных производств, в том числе и цехов по убою скота. В связи с этим отсутствуют единые подходы к решению проблем по организации учета деятельности таких промышленных производств.

Поэтому отдельные предприятия при организации учета на подсобных промышленных производствах используют практику предприятий мясной и молочной промышленности, а другие – первичные документы, регистры и методические рекомендации, предназначенные для сельскохозяйственных предприятий.

Учитывая вышеизложенное, а также практику организации учета деятельности подсобных промышленных производств сельскохозяйственных предприятий, предлагается следующий порядок учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции цехов по убою скота, так как именно по этому производству возникают чаще всего вопросы со стороны бухгалтеров сельскохозяйственных предприятий.

Бухгалтерский учет затрат и калькулирование себестоимости продуктов, получаемых от переработки скота на сельскохозяйственных предприятиях, должен строиться в строгом соответствии с технологическими и организационными особенностями производства.

Следует отметить, что одной из технологических особенностей является то, что сырьевая база для подсобных промышленных производств, изготавливающих мясные продукты, формируется главным образом на самом сельскохозяйственном предприятии. Однако сельскохозяйственные предприятия могут закупать скот у других предприятий и населения для переработки его на колбасные и другие мясные изделия.

Технологический процесс переработки скота на сельскохозяйственных предприятиях отличается от предприятий мясной промышленности. Главными отличиями являются: производственный процесс не носит массового характера, меньшая номенклатура и ассортимент изготавливаемой продукции, технологические процессы менее механизированы и некоторые другие особенности.

Однако в промышленных производствах по переработке скота на сельскохозяйственных предприятиях, независимо от их размера и других особенностей, следует выделить два технологических этапа (передель): забой скота; подготовка сырья и производство готовой продукции. Исходя из этого следует организовать учет затрат и калькулирование себестоимости готовой продукции.

Учет затрат и выхода продукции ведут на счете 20 "Основное производство", субсчет 3 "Промышленное производство".

Объектами учета затрат являются технологические этапы (передель). Аналитический учет затрат по каждому объекту рекомендуется вести по номенклатуре статей, утвержденной для сельскохозяйственных предприятий:

- расходы на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- работы и услуги;
- расходы на содержание и эксплуатацию основных средств;
- расходы на улучшение земель и охрану природной среды;
- расходы денежных средств;
- прочие расходы;
- потери от брака;
- затраты по организации производства и управлению.

Следует отметить, что для предприятий мясной и молочной промышленности утверждена номенклатура в количестве 17 статей затрат. Однако, регистры бухгалтерского учета затрат на сельскохозяйственных предприятиях разработаны с учетом номенклатуры статей, предусмотренной для промышленных производств сельскохозяйственных предприятий.

Излагать содержание всех статей нет необходимости. Поэтому рассмотрим лишь особенности учета затрат по статье "Сырье и материалы".

По статье "Сырье и материалы" учитываются затраты на сырье и вспомогательные материалы, которые служат основой изготавливаемой продукции или являются необходимыми компонентами для ее производства.

К сырью и основным материалам относятся: скот, мясо в тушах, жиры, мука, крахмал, белковые наполнители, пищевые добавки и т.д. Стоимость скота, передаваемого на убой, включается в эту статью по ценам его приобретения. Однако основную массу сырья промышленные подсобные производства сельскохозяйственных предприятий получают в результате забоя собственного скота.

Скот, выращенный в своем хозяйстве, отправляют в убойный цех по Акту на выбытие животных и птиц (ф. № МЖ-2). Акт составляется в двух экземплярах в день совершения операции. Приемка скота для убоя от населения осуществляется по Акту на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами (ф. № РП-1). Акт также составляется в двух экземплярах, один из которых с росписью приемщика передается продавцу животного, а второй - с росписью продавца и справкой ветеринарной службы остается у приемщика.

Приемка скота от других предприятий производится по товарно-транспортной накладной и с ветеринарным свидетельством.

Однако, убой скота и выход продукции следует оформлять Актом убоя скота и выхода продукции (ф. № ПС-1). Его составляет технолог производства, подписывают рабочие, осуществляющие убой животных, и утверждает руководитель предприятия. Акт составляется ежедневно, по мере убоя скота. В нем отражается вид животного, его упитанность, количество голов, выход продукции в килограммах и по ее ассортименту. Выход продукции и субпродуктов в акте отражается фактически, по норме и отклонению от норм.

Мясо и другие продукты (жир-сырец, субпродукты) передают для дальнейшей переработки или в холодильник по требованию-накладной.

Продукцией убойного цеха является мясо по видам животных и категориям качества, а также и возвратные отходы. Однако фактическая себестоимость исчисляется только мяса по видам животных с учетом категорий качества.

Стоимость поступающего сырья, фактические затраты по убю и по содержанию убойного цеха включаются в себестоимость мяса, а стоимость сопутствующей продукции и возвратных отходов исключаются из себестоимости мяса.

Оценку сопутствующей продукции и возвратных отходов следует производить исходя из стоимости по ценам возможной реализации.

Стоимость убитых животных учитывается отдельно по каждому их виду. Все остальные затраты по содержанию убойного цеха учитываются в целом по цеху. Они распределяются между массой убитых животных по видам, пропорционально стоимости полученного мяса по ценам его реализации.

Сложив стоимость убитых животных, за минусом стоимости сопутствующей продукции и затраты на содержание убойного цеха, приходящиеся на данный вид животных, получают фактическую себестоимость мяса, полученного от убоя каждого вида животных.

Калькуляционными единицами являются:

- 1 тонна говядины первой категории;
- 1 тонна баранины первой категории;
- 1 тонна свинины второй категории.

Приведение мяса различных категорий качества, соответственно, к говядине и баранине первой категории, свинины второй категории без шкуры производится по коэффициентам, рассчитанным путем деления цены на мясо соответствующих категорий на цену категории, принятой в качестве калькуляционной единицы.

Себестоимость калькуляционной единицы определяется делением общей суммы затрат, приходящихся на убой данного вида животных, на общее количество единиц условной продукции.

Фактическая себестоимость единицы полученного мяса в физической массе с учетом его качества исчисляется умножением себестоимости калькуляционной единицы мяса на соответствующий коэффициент пересчета мяса в условные единицы.

Сельскохозяйственные предприятия могут предусмотреть в своей учетной политике и производить исчисление средней себестоимости мяса по видам животных без учета качественных показателей.

В себестоимость продукции убойного цеха не включаются затраты по переработке давальческого скота, так как в этом случае оказываются услуги населению по убю скота. Затраты по убю давальческого скота вычитаются из общих затрат по содержанию убойного цеха.

Затраты по убю давальческого скота распределяются путем распределения расходов по содержанию убойного цеха пропорционально массе мяса, полученного от убоя собственного и давальческого скота. Расходы по убю давальческого скота списываются с кредита счета 20 "Основное производство", субсчет 3 "Промышленное производство" в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

В практике встречаются случаи, когда по договоренности с мясокомбинатами, убой скота для нужд сельскохозяйственных предприятий осуществляется на производственных мощностях мясокомбинатов (в цехах мясожирового производства). Сельскохозяйственные предприятия оплачивают мясокомбинатам стоимость услуг по убою скота и получают от них мясо в тушах, которое используется в дальнейшем для производства различных продуктов. При этом мясокомбинаты с полученным мясом от убоя скота возвращают сельскохозяйственным предприятиям сопутствующие продукты или же стоимость их засчитывается при расчете за оказанные услуги по забою скота.

Эти операции на счетах бухгалтерского учета рекомендуем отражать следующим образом. На совершение подобных операций должен быть заполнен договор сельскохозяйственного предприятия с мясокомбинатом, в котором отражаются взаимоотношения сторон, порядок расчетов и другие вопросы, связанные с оказанием услуг по забою скота.

Сопроводительным документом на отправку скота на убой на мясокомбинат является товарно-транспортная накладная (ф. № ТТН-1к(скот)), в которой делается отметка о том, что продукты убоя будут возвращены сельскохозяйственному предприятию или будет возвращено только мясо в тушах, а сопутствующие продукты - будут учтены при расчетах за оказанные услуги. На стоимость животных, отправленных на мясокомбинат для убоя, делается запись по дебету счета 11 "Животные на выращивании и откорме", субсчет "Животные, находящиеся на мясокомбинате для убоя" и кредиту соответствующих субсчетов счета 11 "Животные на выращивании и откорме". На мясокомбинате на переработку давальческого скота составляются соответствующие первичные документы, а передача сельскохозяйственным предприятиям продуктов убоя осуществляется на основании накладных с указанием количества и качества передаваемой продукции. Одновременно, с выпиской накладной на отправку продуктов убоя скота мясокомбинатом выписывает-

ся счет на оплату сельскохозяйственным предприятием стоимости услуг по забою скота.

На основании этих документов в бухгалтерии сельскохозяйственного предприятия делают следующие записи: дебет счета 20 "Основное производство", субсчет 3 "Промышленные производства" и кредит счета 76 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами" - на стоимость услуг по забою животных; дебет счета 20 "Основное производство", субсчет 3 "Промышленные производства" и кредит счета 11, субсчет "Животные, находящиеся на мясокомбинате для убоя" - на стоимость живой массы животных.

Оприходование продуктов убоя скота осуществляется на основании накладной с отражением их стоимости по дебету счета 40 "Готовая продукция" и кредиту счета 20, субсчет 3 "Промышленные производства". Стоимость продукции, полученной в результате убоя животных, состоит из стоимости забитых животных и стоимости услуг мясокомбината по их забою. Стоимость сопутствующей продукции по цене возможной реализации вычитается из стоимости основной продукции. Погашение задолженности мясокомбинату за оказанные услуги отражается по дебету счета 76 и кредиту счета 51.

Если даже по договору предусмотрено, что сопутствующая и побочная продукция, полученная в результате убоя животных, передается мясокомбинату в погашение задолженности за оказанные услуги по убою животных, то на счетах сельскохозяйственного предприятия будут сделаны также записи: дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" и кредиту счета 40 "Готовая продукция" - на стоимость переданной продукции по ценам возможной реализации; дебет счета 76 и кредита счета 46 - на договорную их стоимость или же по ценам возможной их реализации.

Рекомендуемый порядок учета затрат и выхода готовой продукции, а также калькулирование ее себестоимости позволит наилучшим образом организовать учет и контроль за деятельностью цехов по убою скота сельскохозяйственных предприятий.

ООО "Бухгалтерский учет и анализ"

Предлагает специалистам в области коммерции, менеджмента, маркетинга, кредита, страхования, деятельности бирж и банков, аудита, бухгалтерского учета

"Толковый словарь экономиста, коммерсанта, банкира, менеджера, маклера, страховщика, аудитора и бухгалтера"

Объем издания 476 с. в твердом переплете

Тел. для справок: (017) 249-21-32