

МЕТОДИКИ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ РЫБОВОДСТВА

А.П.Михалкевич профессор, кандидат экономических наук,
кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита в
АПК и транспорте, БГЭУ

Резюме. В статье изложены объекты бухгалтерского учета затрат на выращивание продукции рыбоводства с учетом особенностей технологического процесса, методики учета затрат на выращивание и содержание рыбы по каждой технологической стадии, а также методики калькулирования себестоимости продукции, определения и учета незавершенного производства в отрасли рыбоводства.

THE TREATMENT OF PRODUCTION COSTS AND COST CALCULATION PRODUCTS FISH BREEDING

A.P. Mikhalkevich

Abstract. The article describes the objects of the accounting costs of growing aquaculture production, taking into account the technological process, cost accounting methodology for the cultivation and maintenance of fish in each process step, and the methodology of calculation of the cost of production, identifying and accounting work in progress in the sector fishery.

Формирование в нашей стране рыночных экономических отношений предъявляет новые и повышенные требования к организации бухгалтерского учета деятельности субъектов хозяйствования, и в первую очередь, к учету затрат и калькулированию себестоимости продукции.

За последние годы в бухгалтерском учете сельскохозяйственных организаций произошли существенные изменения. Разработаны новые методические указания по бухгалтерскому учету сельскохозяйственной продукции и производственных запасов, по учету затрат и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг), утверждены новые формы первичных бухгалтерских документов и регистров учета.

Вместе с тем, коренная перестройка экономических отношений в агропромышленном комплексе требует значительного улучшения организации бухгалтерского учета, повышения его роли и значения в управлении производством.

Однако необходимо отметить, что в Республике Беларусь крайне недостаточно разработано и утверждено методических рекомендаций и нормативно-справочных документов по организации бухгалтерского учета в рыбоводных организациях с учетом особенностей технологического процесса разведения и выращивания рыбы. Поэтому появилась необходимость изложить методику учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции рыбоводных организаций.

В зависимости от организации производственного процесса рыбоводные хозяйства делят на три типа: прудовые рыбоводные хозяйства, озерные товарные рыбоводные хозяйства и товарные рыбоводные хозяйства индустриального типа.

Продолжительность выращивания рыбы от икринки до товарной продукции составляет оборот хозяйства. В практике рыбоводных организаций Республики Беларусь преобладает двухгодичный оборот выращивания рыбы. Технологический процесс выращивания продукции рыбоводства можно разделить на следующие этапы (стадии):

- выращивание и содержание маточного и ремонтного поголовья;
- сбор, оплодотворение и инкубация икры;
- выращивание мальков и содержание мальковых прудов;
- выращивание сеголеток;
- зимнее содержание рыбопосадочного материала;
- выращивание товарной рыбы.

Исходя из принятой технологической схемы, рыбоводные хозяйства должны иметь соответствующие пруды для выращивания и содержания рыбопосадочного материала и товарной рыбы на каждой стадии. Для получения необходимой информации о затратах и результатах выращивания рыбы на каждой стадии организации открывают соответствующие аналитические счета к счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство». Учет затрат производится в разрезе статей, предусмотренных для отрасли животноводства. Однако в составе затрат на выращивание и содержание рыбы имеются отличия по сравнению с другими отраслями животноводства. Так, по статье «Сырье

и материалы» в отличие от других отраслей учитывают стоимость закупленных со стороны личинок, мальков, сеголеток и других видов рыбопосадочного материала, а также фактическую себестоимость рыбопосадочного материала, выращенного в хозяйстве и пересаженного в пруды для дальнейшего выращивания.

Стоимость рыбопосадочного материала, выращенного в хозяйстве, списывается в затраты рыбоводства на основании акта зарыбления прудов. В течение года рыбопосадочный материал списывается по плановой себестоимости, которая в конце года доводится до фактической.

Аналитический учет затрат в рыбоводстве ведется в разрезе аналитических счетов, открываемых на каждую стадию выращивания рыбы, в Производственном отчете по рыбоводству (форма 18-АПК-Р) или Ведомости учета затрат при автоматизированной обработке информации.

Технологические особенности выращивания продукции рыбоводства определяют и состав затрат на осуществление производственного процесса. Они отличаются своим наименованием и содержанием. В состав затрат на производство продукции рыбоводства входят затраты на кормление рыбы, удобрение прудов, удаление из прудов жесткой растительности, улучшение почвенных условий, вспашка, боронование и засев ложа прудов сельскохозяйственными растениями, зарыбление прудов высококачественным посадочным материалом, а также расходы на содержание гидротехнических сооружений и прудов в исправном состоянии.

Учет затрат в рыбоводстве ведется с применением типовых межведомственных и специализированных форм первичных бухгалтерских документов. Кроме того, для регистрации всех проводимых мероприятий и выполненных работ работниками по обслуживанию рыб и рыбного хозяйства ведется Дневник, который открывают отдельно на каждую стадию выращивания рыб.

Рассмотрим порядок учета затрат и калькулирования себестоимости продукции рыбоводства на каждой стадии выращивания рыбопосадочного материала и товарной рыбы.

На аналитическом счете «Содержание маточного стада» учитывают затраты на содержание рыб производителей в маточных прудах, а также затраты по содержанию и обслуживанию маточных и нерестовых прудов, которые включают себестоимость израсходованных кормов, удобрений, вносимых в маточные пруды, оплату труда рабочих по уходу за производителями, амортизацию и ремонт маточных прудов и другие расходы, связанные с их содержанием. В конце отчетного периода затраты по содержанию рыб производителей, а также маточных и нерестовых прудов списывают на аналитический счет «Разведение личинок».

После облова прудов и проведения осенней инвентаризации рыб производителей затраты по их содержанию и маточных прудов от облова до конца года относят к незавершенному производству, которые включаются в себестоимость личинок в следующем году.

Затраты по выращиванию рыб ремонтного стада и прудов по их содержанию учитывают на отдельном аналитическом счете «Выращивание и содержание ремонтных рыб».

В конце сезона проводят инвентаризацию рыб ремонтного стада, по результатам которой принимается решение об их дальнейшем использовании. При переводе ремонтных рыб в маточное стадо делают записи по дебету счета 11 «Животные на выращивании и откорме», субсчет 10 «Маточное стадо рыб», и кредиту счета 11, субсчет 11 «Ремонтное стадо рыб»; при их реализации на сторону – по дебету счета 90 «Реализация» и кредиту счета 11, субсчет 11 «Ремонтное стадо рыб».

В конце года затраты по содержанию и выращиванию рыб ремонтного стада списывают со счета «Выращивание и содержание ремонтных рыб» в дебет аналитического счета «Разведение личинок (мальков)», открываемого к счету 20 «Основное производство». При этом, из затрат на их выращивание вычитают затраты, приходящиеся к ремонтным рыбам, реализованным на сторону.

На аналитическом счете «Выращивание мальков» учитывают затраты по содержанию и обслуживанию мальковых прудов, выращиванию мальков в выростных прудах, а также стоимость личинок, полученных от нереста, и стоимость покупных личинок.

После облова мальковых прудов определяются результаты выращивания, их вес и количество, которые отражаются в Акте об облове пруда (форма 431-АПК-Р). Данные акта являются основанием для составления сводной ведомости облова прудов (форма 437-АПК-Р). На основании сводной ведомости облова прудов (форма 437-АПК-Р) в бухгалтерии организации делают записи на счетах бухгалтерского учета: дебет счета 43 «Готовая продукция», аналитический счет «Мальки рыб» и кредит счета 20 «Основное производство», аналитический счет «Выращивание мальков» - по плановой себестоимости их выращивания.

При реализации мальков на сторону их списывают с кредита счета 43 «Готовая продукция», аналитический счет «Мальки рыб» в дебет счета 90 «Реализация», а пересаженных в выростные пруды – в

дебет счета 20, аналитический счет «Выращивание сеголеток».

Необходимо учитывать, что затраты по содержанию прудов после их облова включаются в состав незавершенного производства, которое списывается на себестоимость рыболовной продукции в следующем отчетном периоде.

После того как будут учтены все затраты на выращивание мальков, приступают к определению их себестоимости. Объектами калькуляции являются выращенные мальки, калькуляционной единицей – 1 тыс. штук мальков.

После определения фактической себестоимости мальков разница между фактической и плановой себестоимостью списывается в дебет счетов по направлению их использования с кредита счета 20, аналитического счета «Выращивание мальков».

Для учета затрат по выращиванию сеголеток и содержанию выростных прудов I порядка предназначен аналитический счет «Выращивание сеголеток», на котором учитывают все расходы по выращиванию сеголеток в разрезе калькуляционных статей, а также по содержанию прудов с начала года до их облова. В затраты по выращиванию сеголеток включают стоимость рыбопосадочного материала по фактической себестоимости. Стоимость рыбопосадочного материала включается в затраты по выращиванию сеголеток на основании Акта зарыбления прудов (форма 440-АПК-Р).

В конце срока выращивания сеголеток производят облов выростных прудов. Результаты облова оформляются Актом об облове пруда (форма 431-АПК-Р), который составляется по окончании полного облова пруда. Оприходование сеголеток производится по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20, аналитический счет «Выращивание сеголеток».

На сеголеток, пересаженных в зимовальные пруды, делают записи по дебету аналитического счета «Содержание сеголеток в зимовальных прудах» к счету 20 «Основное производство» с кредита счета 43 «Готовая продукция». При реализации сеголеток другим организациям их списывают с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 90 «Реализация». В течение года отражение сеголеток на счетах производится по плановой себестоимости.

В конце года определяется фактическая себестоимость выращивания сеголеток. Объектом калькуляции являются выращенные сеголетки, а калькуляционной единицей – 1 тыс. штук сеголеток. После определения фактической себестоимости, плановая себестоимость сеголеток корректируется до фактической по всем направлениям их использования.

Рассмотрим исчисление себестоимости сеголеток на примере следующих данных (таблица 1). Учет затрат на содержание сеголеток в зимовальных прудах ведут на аналитическом счете «Содержание сеголеток в зимовальных прудах». На этом счете учитывают, кроме стоимости сеголеток, пущенных в зимовальные пруды, затраты по их выращиванию, а также расходы по содержанию прудов. Кроме того, на этот счет списывают затраты незавершенного производства на начало года, которые состоят из расходов на содержание прудов от их облова до конца года.

Таблица 1

Калькуляция себестоимости выращивания сеголеток

Показатели	Количество, тыс. шт.	Сумма, тыс. руб.
1.Стоимость мальков, пересаженных в выростные пруды I порядка	4000	308100
2.Затраты по содержанию выростных прудов на начало года (незавершенное производство на начало года)	х	75000
3.Затраты на выращивание сеголеток и содержание прудов (до облова прудов)	х	268000
4.Итого затрат по выращиванию сеголеток	х	651100
5.Затраты по содержанию прудов после пересадки сеголеток в зимовальные пруды (незавершенное производство на конец года)	х	15800
6. Выход сеголеток и затраты на их выращивание	3600	651100
7. Фактическая себестоимость 1 тыс. шт. сеголеток	х	180,86
8. Себестоимость сеголеток, реализованных другим организациям	380	68727
9.Себестоимость сеголеток, пересаженных в зимовальные пруды	3220	582373

Источник: собственная разработка.

Фактическая себестоимость сеголеток, пересаженных в зимовальные пруды, включается в затраты по их содержанию на основании Акта о зарыблении зимовальных прудов (форма 441-АПК-Р) и расчета их фактической себестоимости.

Результаты содержания сеголеток в зимовальных прудах отражаются в Акте об облове пруда (форма 431-АПК-Р). Оприходование годовиков производится по дебету счета 43 «Готовая продукция», субсчет «Годовики рыб», и кредиту счета 20, аналитический счет «Содержание сеголеток в зимовальных прудах».

Выращенные годовики могут быть реализованы другим организациям или же пересажены в выростные пруды II порядка для дальнейшего дорастивания. На годовиков, пересаженных в выростные пруды, заполняется Акт о зарыблении пруда (форма 440-АПК-Р).

Объектами калькуляции фактической себестоимости являются годовики рыб, а калькуляционной единицей – 1 тыс. штук годовиков. Для исчисления себестоимости составляется следующий расчет (таблица 2).

На аналитическом счете «Выращивание двухлеток» учитывают затраты по выращиванию двухлеток и содержанию прудов с начала года до их облова, а также затраты прошлого года по содержанию прудов от их облова до конца года.

Таблица 2

Калькуляция себестоимости выращивания годовиков рыбы

Показатели	Количество, тыс. шт.	Сумма, тыс. руб.
1. Затраты по содержанию зимовальных прудов на начало года (незавершенное производство)	х	140000
2. Стоимость сеголеток, пересаженных в зимовальные пруды	3220	582373
3. Затраты по содержанию сеголеток и зимовальных прудов по пересадки годовиков в нагульные пруды	х	220100
4. Итого:	х	942473
5. Затраты по содержанию зимовальных прудов после пересадки годовиков в нагульные пруды (незавершенное производство на конец года)	х	20400
6. Выращено годовиков и затраты по их выращиванию	3800	942473
7. Фактическая себестоимость 1 тыс. штук годовиков	х	248,02
8. Себестоимость годовиков, пересаженных в нагульные пруды	2600	644852
9. Себестоимость годовиков, реализованных другим организациям	1200	297621

Источник: собственная разработка.

Осенью, когда наступает время облова нагульных прудов, проводят итоги выращивания двухлеток, которые отражаются в Акте об облове пруда (форма 431-АПК-Р). В течение года выращенных двухлеток учитывают по плановой себестоимости. На стоимость двухлеток, пересаженных в нагульные пруды, делают записи по дебету счета 20 «Основное производство», аналитический счет «Выращивание товарной рыбы» и кредиту счета 43 «Готовая продукция», субсчет «Двухлетки рыб». До этого оприходование двухлеток произведено записью: дебет счета 43 «Готовая продукция», субсчет «Двухлетки рыб» и кредит счета 20 «Основное производство», аналитический счет «Выращивание двухлеток», а реализованных другими организациями - по дебету счета 90 «Реализация» и кредиту счета 43 «Готовая продукция», субсчет «Двухлетки рыб».

В конце отчетного года определяют фактическую себестоимость выращенных двухлеток (таблица 3). Объектами калькуляции являются выращенные двухлетки и их масса, калькуляционными единицами - 1 тыс. штук двухлеток и масса выращенных рыб.

После определения фактической себестоимости выращенных двухлеток рыб их плановая себестоимость корректируются до фактической путем списания калькуляционных разниц с кредита счета 20 субсчет «Выращивание двухлеток» в дебет счетов по направлениям их использования.

Затраты по выращиванию товарной рыбы учитывают на аналитическом счете «Выращивание товарной рыбы». Они состоят из фактической себестоимости двухлеток, пересаженных в нагульные пруды, расходов по содержанию нагульных прудов до их облова, а также затрат по выращиванию товарной рыбы.

По окончании срока выращивания товарной рыбы производится облов нагульных прудов. Облов прудов

Таблица 3

Калькуляция себестоимости выращенных двухлеток рыб

Показатели	Количество, тыс. шт.	Сумма, тыс. руб.
1. Затраты по содержанию прудов на начало года	х	15200
2. Стоимость годовиков, пересаженных в нагульные пруды	2600	644852
3. Затраты по выращиванию двухлеток и содержанию прудов до их облова	х	82300
4. Итого:	х	742352
5. Выращено двухлеток по результатам облова пруда: -тыс. штук	х	873,35
-вес выращенных двухлеток (тонн)	х	2,91
6. Выращено годовиков и затраты по их выращиванию	3800	942473
7. Себестоимость двухлеток рыб, реализованных другим организациям	320	279474
8. Себестоимость годовиков, пересаженных в нагульные пруды	2600	644852
9. Себестоимость двухлеток рыб, пересаженных в нагульные пруды	530	462878

Источник: собственная разработка.

дов и взвешивание рыбы при отправке на сортировочную базу, торговую сеть или в рыбоперерабатывающий цех производится в присутствии комиссии, назначаемой руководителем организации.

По окончании полного облова каждого пруда составляется Акт облова пруда (форма 431-АПК-Р). До составления отчетных калькуляций товарная рыба приходуется по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической себестоимости.

На оприходование готовой продукции делают записи по дебету счета 43 «Готовая продукция», субсчет «Товарная рыба» и кредиту счета 20 «Основное производство», аналитический счет «Выращивание товарной рыбы». При отпуске готовой продукции кредитуется счет 43, субсчет «Товарная рыба» и дебетуются счета: 20, субсчет «Промышленные производства» - при отпуске рыбы рыбоперерабатывающему цеху; 20, аналитический счет «Содержание товарной рыбы в зимовальных прудах» - при пересадке товарной рыбы в зимовальные пруды для ее содержания и дальнейшей реализации; 90 «Реализация» - при реализации товарной рыбы.

После того, как будут учтены все затраты, связанные с выращиванием товарной рыбы, и оприходованы результаты выращивания, приступают к исчислению фактической себестоимости выращенной рыбы. Объектом калькуляции является выращенная товарная рыба, калькуляционной единицей – 1ц продукции.

Для исчисления фактической себестоимости товарной рыбы составляют следующий расчет (таблица 4).

Таблица 4

Калькуляция себестоимости товарной рыбы

Показатели	Количество	Сумма, тыс. руб.
1. Затраты по содержанию нагульных прудов на начало выращивания рыбы	х	24100
2. Стоимость двухлеток, пересаженных в нагульные пруды (тыс. штук)	530	462878
3. Затраты по выращиванию товарной рыбы и содержанию нагульных прудов до их облова	х	51400
4. Итого:	х	538378
5. Выращено товарной рыбы, ц	6200	538378
6. Фактическая себестоимость 1 ц товарной рыбы	х	86,84

Источник: собственная разработка.

В связи с тем, что товарная рыба не может быть реализована за короткое время и с целью постоянного и регулярного обеспечения торговой сети свежей рыбой, появляется необходимость содержания товарной рыбы в зимовальных прудах, которая в любое время может быть выловлена и направлена в организации торговли.

Для учета затрат по содержанию товарной рыбы в зимовальных прудах за время от их зарыбления до облова предназначен аналитический счет «Содержание товарной рыбы в зимовальных прудах». Количество и масса рыбы, пересаженной в зимовальные пруды, определяются на основании Акта о зарыблении зимовальных прудов.

По мере облова зимовальных прудов и реализации товарной рыбы затраты, учтенные на этом аналитическом счете, распределяются пропорционально реализованной массе рыбы и оставшейся в прудах и списываются в дебет счета 90 «Реализация». Товарная рыба оценивается по фактической себестоимости ее выращивания в прошлом отчетном периоде, а расходы на ее содержание в зимовальных прудах списываются на увеличение стоимости реализованной товарной рыбы.

Изложенный порядок учета затрат и калькулирования себестоимости продукции рыбоводства необходимо отразить в учетной политике организации, в которой могут быть внесены соответствующие изменения с учетом особенностей технологического процесса выращивания продукции и управления деятельностью сельскохозяйственной организации.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАПАСОВ, НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА И ПОЛУФАБРИКАТОВ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА В ОРГАНИЗАЦИЯХ ТЕКСТИЛЬНОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

В.Н. Познякевич, аспирантка кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в АПК и на транспорте,
БГЭУ

Аннотация

В статье рассматриваются запасы, незавершенное производство и полуфабрикаты собственного производства как объекты бухгалтерского учета. Раскрываются особенности учета запасов, незавершенного производства и полуфабрикатов собственного производства в организациях текстильной промышленности.

THE PECULIARITIES OF ACCOUNTING OF THE INVENTORY, WORK IN PROGRESS AND SEMI-FINISHED PRODUCTS OF OWN PRODUCTION IN THE TEXTILE INDUSTRY ORGANIZATIONS

Inventory, work in progress and semi-finished products of own production in accounting are considered in the article. The article discloses peculiarities of accounting of the inventory, work in progress and semi-finished products in the textile industry organizations.

Введение

Многообразие подходов в экономической науке к категории «запасы» позволяет судить о наличии или отсутствии некоторых различий в смысловой нагрузке, которую вкладывают в данное понятие те или иные авторы.

Анализ состава и структуры бухгалтерского баланса в части отражения в нем запасов показал следующее. Согласно Приказу Министерства финансов Республики Беларусь от 20 января 2000 г. №23

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учебник / А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, С.К. Матальцкая и др. / Под общей ред. А.П. Михалкевича. 4-е изд. перераб. и доп. – Мн.: БГЭУ – 2006г. – 687с.
2. Рекомендации по учету затрат и калькулированию себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий, утвержденные приказом Министерства сельского хозяйства и продовольствия РБ от 14.12.1999 №316.
3. Михалкевич А.П., Белый И.Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК. Учеб. для ВУЗов. – Мн.: ООО «Мисанта», 1999. – 199 с.
4. Бухгалтерский управленческий учет в АПК: учебное пособие / А.П. Михалкевич [и др.]; под ред. А.П. Михалкевича. – Мн.: БГЭУ, 2012г. – 383с.