Министерство сельского хозяйства Российской Федерации
Департамент финансов и бухгалтерского учета

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве

gost.e-ecolog.ru

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Департамент финансов и бухгалтерского учета

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве

Москва 2007

При подготовке настоящих Методических рекомендаций для Министерства сельского хозяйства Российской Федерации Учетно-финансового факультета Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева привлек следующих специалистов:

Фастова Е.В. (Департамент финансов и бухгалтерского учета Министерства сельского хозяйства Российской Федерации), **Хоружий Л.И.** (декан учетно-финансового факультета РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева) – руководители;

Белов Н.Г., Костина Р.В., Павлычев А.И., Постникова Л.В., Джикия К.А., Хоружий В.И. (Кафедра бухгалтерского учета и аудита, кафедра финансов, кафедра организации сельскохозяйственного производства РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева);

Алборов Р.А. (Кафедра бухгалтерского учета и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии);

Кокорев Н.А. (Кафедра бухгалтерского учета, финансов и аудита Калужского филиала РГАУ-МСХА им. К.А. Тимирязева)

Настоящие Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве предназначены для руководителей, бухгалтеров и экономистов сельскохозяйственных организаций, работников бухгалтерских служб сельскохозяйственных органов, научно-исследовательских учреждений, преподавателей и студентов экономических специальностей высших и средних специальных сельскохозяйственных учебных заведений

1. Общие положения

1. Настоящие методические рекомендации разъясняют порядок организации бухгалтерского учета затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве на основе действующей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, включая его отраслевые особенности в сельском хозяйстве, установленные, в частности, Методическими рекомендациями по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций, Методическими рекомендациями по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, Методическими рекомендациями по применению журнально-ордерной формы бухгалтерского учета в агропромышленных организациях, Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденными соответствующими приказами Министерства сельского хозяйства Российской Федерации и рекомендованными для применения в сельскохозяйственных организациях всех организационно-правовых форм, за исключением крестьянских (фермерских) хозяйств и иных субъектов малого предпринимательства в сельском хозяйстве.

2. Информационное обеспечение системы управления производственными процессами в молочном и мясном скотоводстве предполагает интерпретацию и конкретизацию основных положений нормативных актов и рекомендаций применительно к технологии и организации скотоводства.

В современных условиях бухгалтерский учет затрат и выхода продукции должен достаточно гибко принимать во внимание организационные и технологические особенности, а также уровень специализации данной организации и особенности управления процессами биотрансформации биологических активов по стратегии развития данной отрасли.

В то же время организационные, методические и технические аспекты бухгалтерского учета затрат и выхода продукции в скотоводстве должны обеспечивать необходимую простоту учета и релевантность его информации для калькуляционных расчетов в системе управления эффективностью производства. В свою очередь, эффективное использование учетной информации в корпоративном управлении зависит от процедуры учета, алгоритма обработки данных, учетных регистров, способов и форм обобщения информации, периодичности ее получения для принятия решений.

В основу настоящих Методических рекомендаций, исходя из калькуляционного способа, положены следующие отраслевые особенности и принципы, которыми следует руководствоваться в действующей учетной практике.

– непрерывность, равномерность и однородность операций технологических процессов производства продукции;

– наличие конкретных видов производства со специализацией на выпуске отдельных видов продукции (молочное скотоводство и выращивание скота на мясо),

– раздельное отражение затрат по подотраслям и видам производства;

– неоднородность производственных затрат (корма, биопрепараты, медикаменты, различные материалы и т.д.) и необходимость строгого разделения и контроля по их видам;

– затраты производственных ресурсов и системный контроль за их расходованием обусловлены применением двух основных показателей – выходом продукции и количеством поголовья скота;

– отсутствие четко выраженного разделения затрат во времени по видам работ и отдельным операциям,

– значительное количество побочной продукции, требующей правильной оценки, от чего существенно зависит степень точности исчисления себестоимости основных видов продукции,

– многокомпонентность материальных затрат, специфика их нормирования и контроля, что имеет важное значение при раз-

работке экономически обоснованной классификации, номенклатуры их использования и оценки;

– организация сводного учета затрат на производство, контроля за движением ресурсов и их окупаемости продукцией, зависящая от вида производства, структуры управления производством, вариантов ведения сводного учета (группировка затрат по видам производств, фермам, центрам ответственности), чтобы были видны затраты и результаты каждого из подразделений, принимающих участие в производстве продукции.

3. Вышеотмеченные отраслевые, а также конкретные особенности хозяйствования обуславливают специфику организации бухгалтерского учета затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве, в связи с чем исходя из настоящих Методических рекомендаций в каждой сельскохозяйственной организации в рамках ее учетной политики определяется порядок ведения первичного, аналитического и синтетического учета в данной отрасли.

4. Основными задачами бухгалтерского учета затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве являются:

– экономически обоснованное разграничение затрат по видам производства и группам скота;

– обоснованная классификация затрат по экономическим элементам и калькуляционным статьям, из которых формируется себестоимость произведенной продукции;

– своевременное, точное и полное отражение выхода продукции, полученной от животных;

– объективное и достоверное отражение затрат по подразделениям организации,

– исчисление себестоимости основной, сопряженной и побочной продукции, исходя из информационных потребностей управления эффективностью производства.

2. Организация первичного учета в молочном и мясном скотоводстве

2.1. Общий порядок ведения первичного учета в молочном и мясном скотоводстве

5. Все хозяйственные операции, связанные с процессами производства продукции молочного и мясного скотоводства, оформляются в сельскохозяйственных организациях утвержденными в установленном порядке унифицированными (типовыми), специализированными (отраслевыми) и локальными (внутренними) формами первичных учетных документов (более подробно об этом см. Методические рекомендации по организации первичного учета в сельскохозяйственных организациях, утвержденные Минсельхозом России «____» _____ 2006 г.).

Во всех случаях первичные учетные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты: наименование документа (форма); код формы; дату составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции; измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, личные подписи и их расшифровка (включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники).

В зависимости от характера операции, требований нормативных актов, методических рекомендаций по бухгалтерскому учету и технологии обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

6. Основным требованием, предъявляемым к первичному учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве, является правдивое (реальное) и полное документальное отражение хозяйственных операций в этой отрасли.

Существенный перечень и значительный различный состав производственных затрат, их неоднородность и неодинаковые

способы производственного потребления обуславливают необходимость их различного документального оформления.

Первичный учет затрат по способу их производственного потребления подразделяется на:

а) учет затрат на потребление средств труда (амортизация основных средств);

б) учет затрат на потребление предметов труда (корма, подстилка, медикаменты и т. д.);

в) учет затрат на оплату живого труда;

г) учет финансовых и прочих затрат.

Первичный учет выхода продукции по производственному потреблению и использованию подразделяется на:

а) учет продукции, приходуемой и продаваемой на регулярной основе (молоко);

б) учет продукции, остающейся непосредственно в производстве (молоко на выпойку телятам, навоз, приходуемый на хранилище или списываемый на затраты растениеводства в качестве удобрений);

в) учет приплода, приходуемого в составе молодняка животных;

г) учет прироста животных на выращивании и откорме.

Правильная организация первичного учета затрат и выхода продукции в полной мере характеризует картину хода производственных процессов и результаты производства.

Система первичного учета в молочном и мясном скотоводстве должна обеспечивать оперативный контроль выполнения заданий, программ (бюджетов) производства продукции, воспроизводства поголовья животных и выращивания молодняка животных, а также животных на откорме. Кроме того, первичный учет в молочном и мясном скотоводстве должен снабжать объективной, достоверной и полезной информацией систему внутрихозяйственного контроля за рациональным использованием фонда оплаты труда, кормов и других материальных ресурсов, за своевременным и полным оприходованием продукции, приплода, а также систему управления производством по стратегии развития отрасли.

Первичный учет должен быть организован таким образом, чтобы на его основе управленческий персонал и прежде всего аппарат бухгалтерской службы мог анализировать ситуации и предупреждать возможные негативные явления (необоснованный перерасход средств, хищения, недостачи продукции, поголовья скота и др.).

7. Повышение действенности контроля за рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в молочном и мясном скотоводстве обеспечивается путем оптимального сочетания методических возможностей документирования с технологическими особенностями отрасли, в связи с чем рациональная организация первичного учета в этой отрасли зависит от специалистов многих служб хозяйства, принимающих участие в оформлении и последующем движении соответствующих первичных документов в рамках установленного в хозяйстве графика и документооборота.

При этом соблюдение сроков составления и сдачи документов в бухгалтерию организации обуславливает необходимость определения должностных лиц учетной, плановой, технологической и других служб, принимающих участие в составлении, подписании и сдаче документов, на последующие стадии их обработки.

Для правильности построения документооборота (в части документального оформления хозяйственных операций в скотоводстве) следует учитывать организационно-управленческие связи подразделений этой отрасли и технологические коммуникации видов производств (рис. 1).

8. График документооборота разрабатывается главным бухгалтером с предварительным изучением всех особенностей хозяйства, его производственной структуры и структуры управления, организации и технологии производства, наличия складов, производственных объектов, организации самого учета (централизованного), уровня подготовки кадров и т.п. Утвержденный руководителем организации график документооборота является элементом ее учетной политики (более подробно об

этом см. Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях, утвержденные Минсельхозом России 16 мая 2005 г.).



Рис.1. Схема организации документооборота по технологическим связям подразделений и видов производства в скотоводстве

Ниже приведен фрагмент графика документооборота в молочном и мясном скотоводстве (табл.1).

Фрагмент графика документооборота в молочном и мясном скотоводстве

Таблица 1

Номер формы	Наименование документа	Назначение документа	Кол-во экз	Когда составляется	Кем составляется (должность, *Ф И О*)	Выполняемые работы в момент составления
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*
СП-21	Журнал учета надоя молока	Учет молока, надоенного на ферме за день	1	Ежедневно по надоям в течение 15 дней	Заведующий фермой (бригадир)	По группам коров, закрепленных за доярками, записывается количество (кг) надоенного молока с указанием процента жирности
СП-39	Акт на оприходование приплода	Оформление полученного приплода животных	2	В день получения приплода	Заведующий фермой (бригадир), зоотехник, ветврач	Учитывается кличка и номер матки, количество голов приплода, его вес, пол, а также Ф И.О лица, за которым закреплено животное

Продолжение таблицы 1

Кто подписывает документ	Кому представляется (должность)	Когда представляется в бухгалтерию (число, месяц)	Выполняемые работы в бухгалтерии организации	Какие регистры (формы №) составляются на основании документа
8	*9*	*10*	*11*	*12*
Заведующий фермой (бригадир), доярка	Бухгалтер по учету готовой продукции и ее реализации	16, 01 каждого месяца	Контроль правильности оформления документа Таксировка и указание шифров бухгалтерских счетов	Ведомость учета движения молока (ф СП-23) Расчет начисления оплаты труда (ф № 413-АПК)
Заведующий фермой (бригадир), зоотехник, материально-ответственное лицо, ветврач	Бухгалтер по учету животных на выращивании и откорме	На следующий день после оформления документа	Контроль правильности составления документа Таксировка, подсчет итогов, указание шифров бухгалтерских счетов	Книга учета движения животных и птицы (ф №304-АПК)

9. Методической основой ведения первичного учета в молочном и мясном скотоводстве являются: соответствующие нормы законодательно-нормативных актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и отчетности; учетная политика хозяйствующего субъекта; унифицированные (типовые) формы первичной учетной документации, утвержденные Госкомстатом России и его правопреемником Росстатом (учетная документация по учету движения материалов, поголовья животных, сельскохозяйственной продукции, ее продажи и др.); специализированные отраслевые и внутрихозяйственные формы: ведомственные формы учетной документации затрат на производство.

2.2. Первичная документация по учету затрат в молочном и мясном скотоводстве

10. Первичный учет затрат в молочном и мясном скотоводстве имеет большое значение для контроля соблюдения режима экономии, анализа окупаемости затрат продуктов животноводства и на этой основе принятие управленческих решений по оперативному регулированию хода процесса производства в данной отрасли.

Поэтому в сельскохозяйственных организациях специалисты (бригадиры, заведующие фермами, зооинженеры, ветврачи, бухгалтеры, учетчики) должны уделять большое внимание правильному оформлению документов по учету всех затрат на производство продукции скотоводства.

Различный состав производственных затрат (средств труда, предметов труда, живого труда и иных ресурсов) и неодинаковые способы их производственного потребления обуславливают необходимость их различного документального оформления.

11. Основным видом расходов предметов труда в молочном и мясном скотоводстве является расход кормов и других материальных ресурсов. Объем и структура потребляемых материально-производственных запасов в значительной степени зависит от уровня специализации организации, ее производственного на-

правления, условий материально-технического снабжения и продажи продукции.

Для организаций, специализирующихся на производстве продукции молочного и мясного скотоводства, особую значимость имеют такие группы материально-производственных запасов, как: корма собственного производства и покупные, медикаменты и ветпрепараты, дезинфицирующие средства и прочие средства защиты животных, производственный инвентарь и прочие материалы. Указанные материальные ресурсы для производственного использования должны обоснованно нормироваться и должным образом контролироваться при их использовании непосредственно в процессе производства балансовыми и другими методами контроля.

Материальные затраты занимают наибольший удельный вес в издержках производства продукции молочного и мясного скотоводства. Поэтому формирование себестоимости продукции в этих видах производств должно происходить в полном соответствии с конкретным использованием материалов. Данный принцип должен быть основополагающим при получении полной и достоверной учетной информации о затратах. При этом особое значение имеет также правильность оценки в издержках производства затрат на потребление материально-производственных ценностей.

12. Первичный учет расхода кормов (грубых, сочных, концентрированных, зеленой массы) на фермах ведут **в Ведомостях учета расхода кормов (ф. № СП-20)**. Ведомость является комбинированным накопительным документом, на основании которого производят и выдачу (отпуск) кормов, и списание их в расход.

Внутреннее перемещение кормов в хозяйстве оформляется специализированными ведомственными формами: **Накладной внутрихозяйственного назначения (ф. № 264- АПК) и Лимитно-заборной ведомостью (ф. № 269-АПК)**. Данная группа документов имеет весьма важное значение для контроля как за поступлением материалов (кормов, медикаментов и др.), так и их перемещением на всех стадиях движения внутри организации.

Накладная внутрихозяйственного назначения (ф. № 264- АПК) предназначена для разовых операций на отпуск (перемещение)

материально-производственных запасов внутри организации. **Лимитно-заборная ведомость (ф. № 269-АПК)** в отличие от накладной предназначена для учета многоразового отпуска и получения материальных ценностей со складов (хранилищ).

Лимитно-заборная ведомость имеет преимущество перед другими документами, поскольку на ее основании можно осуществлять оперативный контроль за нормами отпуска кормов на ферме.

Сводный учет расхода кормов на ферме ведется в **Журнале учета расхода кормов (ф. № 303-АПК)**, который составляется на основании **Ведомостей учета расхода кормов (ф. № СП-20)**.

В нем на каждый вид и группу животных отводят отдельные страницы для записи расхода кормов по их видам в физической массе, в переводе на кормовые единицы или обменную энергию и при необходимости по содержанию переваримого протеина. Журнал учета расхода кормов ведется на каждую ферму или комплекс.

13. Расход биопрепаратов и медикаментов оформляют в установленном порядке актами, составленными на основании записей и регистрации по **Амбулаторному журналу**. Акт подписывается главным ветврачем и утверждается руководителем организации. Некоторые лекарственные препараты, требующие особого контроля, списываются по рецептам, сверенным с данными Амбулаторного журнала. Ежемесячно главный ветврач организации на основании первичных документов (актов, рецептов) составляет **Отчет о движении биопрепаратов и медикаментов** в суммовом выражении и представляет его в бухгалтерию хозяйства согласно графику документооборота.

Расход дезинфицирующих и прочих средств оформляют лимитно-заборными ведомостями, накладными и другими расходными документами. Аналогично осуществляется документальное оформление отпуска в производство запасных частей, строительных материалов, топлива и других материалов. Фактический расход и списание на затраты производства продукции указанных предметов труда оформляют **Актами расхода материальных ценностей**.

14. Списание производственного инвентаря, спецодежды и обуви оформляется **Ведомостью учета (возврата) инвентаря и хозяйственных принадлежностей (ф. № 422-АПК).**

15. Оформление списания работ и услуг сторонних организаций для производственных подразделений и их включение в затраты производства можно производить по **Акту приема-сдачи выполненных работ и оказанных услуг.** Акт составляется комиссией на каждый случай выполнения сторонних работ и услуг в соответствии с заключенными договорами и акцептованными счетами сторонних организаций.

16. Основным документом по учету затрат труда работников животноводства является **Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 413-АПК).** Начисление оплаты труда животноводам производится в основном за полученную продукцию (молоко, прирост живой массы, приплод). Поэтому при начислении оплаты труда привлекаются и документы, в которых фиксируется выход продукции: журналы учета надоя молока, акты на оприходование приплода животных, ведомости взвешивания животных и др.

На основании зафиксированного в этих документах выхода продукции начисляется оплата труда животноводам в соответствии с действующими в организации расценками. Учет отработанного времени работниками животноводства ведут ежедневно по каждому работнику фермы в **Табеле учета рабочего времени (ф. № 140-АПК).**

Данные начисленной оплаты труда и отработанного времени из указанных документов в конце месяца переносятся в расчетно-платежную ведомость и накопительную ведомость учета затрат. Такая процедура переноса данных, а также проверки и обработки информации осуществляется в бухгалтерии организации.

17. Затраты средств труда в молочном и мясном скотоводстве фиксируют в документах начисления амортизации и отчислений в резервы на ремонт основных средств: **Ведомость начисления амортизаций и отчислений в ремонтный фонд по основ-**

ным средствам (ф. № 48- АПК), Ведомость начисления амортизации и отчислений в ремонтный фонд (без автотранспорта) (ф. № 49-АПК), Ведомость начисления амортизации по автотранспорту и отчислений в ремонтный фонд (ф. № 50-АПК).

18. Стоимость выполненных работ и оказанных услуг собственных вспомогательных производств (грузового автотранспорта, машинно-тракторного парка, водоснабжения и др.) включают в затраты на производство продукции молочного и мясного скотоводства на основании форм сводного учета затрат, к которым относятся: **журнал учета затрат в ремонтной мастерской (ф. № 302-АПК), накопительные ведомости учета затрат (ф. № 301-АПК), отчет об использовании электроэнергии (ф. № 305-АПК).**

19. Отдельные расходы финансовых ресурсов включаются в затраты на производство продукции молочного и мясного скотоводства на основании составленных **бухгалтерских справок (ф. № 88-АПК)** и расчетов бухгалтерии. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы относятся на затраты данных видов производства на основании **Ведомостей распределения указанных расходов.**

20. На основании данных первичных документов о затратах в подразделениях молочного и мясного скотоводства составляются их руководителями **производственные отчеты (лицевые счета)**, которые сдаются в бухгалтерию организации. В бухгалтерии организации первичные документы и производственные отчеты (лицевые счета) служат основанием для ведения аналитического и синтетического учета затрат по животноводству.

2.3. Первичная документация по учету продукции молочного и мясного скотоводства

21. В первичном учете продукции молочного и мясного скотоводства можно выделить следующие группы документов: по учету выхода продукции; по учету прироста живой массы; по учету выхода приплода. Необходимость использования указанных документов связана с тем, что процесс производства в мо-

лочном и мясном скотоводстве заканчивается выходом (получением) готовой продукции, приростом живой массы животных, а также приплодом и побочной продукции

22 Основным первичным документом по учету поступления молока в сельскохозяйственных организациях является **Журнал учета надоя молока (ф. № СП-21)**, который ведется заведующим фермой, бригадиром, мастером машинной дойки или старшей дояркой В нем по каждой доярке, группе (бригаде) доярок ежедневно записывается количество обслуживаемых ими коров и данные о количестве полученного молока (в килограммах) по каждой дойке отдельно

Журнал учета надоя молока ведется ежедневно по группе (бригаде) доярок (операторов) или по группе закрепленных коров за дояркой (оператором). По проведенным контрольным дойкам записи в журнале производятся с пометкой «Контрольная дойка». Заведующий фермой, бригадир или старшая доярка (оператор) ежедневно определяет процент содержания жира в молоке по каждой группе коров, закрепленных за доярками или за группой (бригадой) доярок (операторов), и переводит принятое молоко в однопроцентное.

Журнал учета надоя молока ведется в одном экземпляре и в течение 15 дней хранится на ферме (в бригаде).

Ежедневно доярки (операторы) своей подписью подтверждают показатели о количестве надоенного молока и процент жира в молоке. Кроме того, журнал ежедневно подписывается заведующим фермой или бригадиром

23. Для учета ежедневного поступления и расхода молока в течение месяца на каждой ферме ведется **Ведомость учета движения молока (ф. № СП-23)**. По истечении отчетного периода один экземпляр ведомости учета движения молока вместе с журналами учета надоя молока по приходу, лимитно-заборными картами, товарно-транспортными накладными и другими документами по расходу представляется в бухгалтерию

Второй экземпляр ведомости учета движения молока служит основанием для оприходования и списания в расход молока в

книге складского учета у заведующего фермой, бригадира или приемщика молока.

24. Для оформления приемки (закупки) молока, поступившего от граждан в порядке выполнения заключенных договоров на приемку для последующей продажи либо по прямым закупкам, применяется **Журнал учета приемки (закупки) молока от граждан (ф. № СП-22)**. В журнале приемщиком фиксируется поступающее молоко в порядке выполнения заключенных договоров с каждым гражданином: количество, жирность и пр., предусмотренные заключенным договором, в том числе и реквизиты по порядку расчетов с молокосдатчиками.

25. Для оформления полученного на ферме приплода животных (телят) применяется **Акт на оприходование приплода животных (ф. № СП-39)**.

Акт составляется в двух экземплярах заведующим фермой, зоотехником или бригадиром непосредственно в день получения приплода. Акт составляется отдельно по каждому виду приплода животных. В акте фиксируется фамилия, имя, отчество работника, за которым закреплены животные, кличка или номер матки, количество голов и масса полученного приплода, присвоенные им инвентарные номера, делаются отметки об отличительных признаках приплода (масть, кличка и т.п.), приводятся подписи лиц, подтверждающих получение приплода, и отдельно фиксируются мертворожденные животные.

Оформленные акты используются для зоотехнического учета и записей на ферме в **Книгу учета движения животных и птицы (ф. № 304-АПК)**. Один экземпляр акта передается непосредственно в бухгалтерию на следующий день после его составления. Экземпляр акта, по которому сделаны записи в Книгу учета движения животных и птицы, в конце месяца также поступает в бухгалтерию вместе с **Отчетом о движении скота и птицы на ферме (ф. № СП-51)**.

Данные актов помимо своего основного назначения – для учета поголовья животных – используются в бухгалтерии также для начисления оплаты труда работникам ферм.

26. Результаты взвешивания животных на выращивании и животных на откорме, определения их фактической живой массы отражаются в **Ведомости взвешивания животных (ф. № СП-43)**.

Ведомость составляет зоотехник или заведующий фермой, бригадир при периодических и выборочных взвешиваниях животных при определении прироста их живой массы, а также в случаях поступления и выбытия животных из организации по видам и учетным группам животных.

В ведомости по взвешиваемому поголовью указывают массу на дату взвешивания, на дату предыдущего взвешивания и разница составит прирост живой массы либо отвес. Ведомость подписывает зоотехник, бригадир и работник, за которым закреплен скот.

Общие итоги ведомости о массе по соответствующим группам животных записывают в **Книгу учета движения животных и птицы (ф. № 304-АПК)**, а также используют для составления **Расчета определения прироста живой массы (ф. № СП-44)**.

Ведомости взвешивания животных (ф. № СП-43), обобщенные в **расчетах определения прироста живой массы (ф. № СП-44)**, представляют в бухгалтерию одновременно с **Отчетом о движении скота и птицы на ферме (ф. № СП-51)**.

Прирост живой массы животных определяют по возрастным группам. С этой целью составляют **Расчет определения прироста живой массы животных (ф. № СП-44)**. Расчет производится по видам и учетно-производственным группам по материально-ответственным лицам, за которыми закреплены животные.

Форма является логическим завершением **Ведомости взвешивания животных (ф. № СП-43)**. Прирост живой массы в форме № СП-43 можно определить лишь по поголовью, имевшемуся на начало и конец периодов, по которым производилось взвешивание животных, т.е. на дату данного взвешивания и дату предыдущего взвешивания. Соответственно между этими двумя датами в поголовье животных происходили изменения: поступление животных в данную учетную группу и выбытие животных из этой группы. Поэтому, чтобы определить общий прирост жи-

вой массы по соответствующей учетной группе, необходимо кроме данных **формы № СП-43** принять во внимание и произошедшие изменения в составе поголовья (его поступление и выбытие). Расчет определения прироста живой массы с учетом движения поголовья составляется по **форме № СП-44**. Для этого к массе животных на конец отчетного периода прибавляют массу выбывшего поголовья (включая павшее) и вычитают массу поголовья на начало отчетного периода и поступившего за отчетный период. Итог данного расчета представляет собой валовой прирост живой массы скота по возрастной группе, находящейся на выращивании или на откорме и нагуле в течение отчетного периода, т.е. без вычета массы павших животных.

В случае, когда взвешивание животных невозможно (например, нетелей на определенной стадии беременности и т. д.), их живая масса принимается по последнему взвешиванию. В последующем привес (прирост живой массы) определяется путем взвешивания этих животных после их отела.

Скот при отправке на мясокомбинат и другие пункты сбыта обязательно должен взвешиваться. Результаты взвешивания фиксируются в товарно-транспортной накладной. Эта живая масса и принимается в расчет для определения привеса по данной группе животных.

В специализированных хозяйствах (базах), занимающихся заготовками и откормом скота, к расчету прилагается **Акт снятия скота с откорма, нагула, доращивания (ф. № СП-45)**.

Расчет составляют зоотехник, заведующий фермой, бригадир ежемесячно в целом по ферме и учетным группам животных на основании данных **Ведомостей взвешивания животных (ф. № СП-43)** и соответствующих документов на поступление и выбытие животных. Расчет определения прироста живой массы вместе с отчетом о движении скота и птицы на ферме передается в бухгалтерию и служит основанием для оприходования полученного прироста и начисления заработной платы работникам животноводства

Взвешивание животных и определение прироста живой массы производятся также в случаях: перевода в следующую возраст-

ную группу, перевода в основное стадо, выбраковки из основного стада, падежа, убоя, продажи и других видов выбытия.

27 Сельскохозяйственные организации могут осуществлять покупку скота у населения (согласно договору) с постановкой его на доращивание и откорм для получения прироста живой массы этого скота, а также приемку для последующей доставки их на заготовительные пункты с целью оказания помощи населению в реализации их скота.

Прием скота от населения (согласно договору) с целью постановки его на доращивание и откорм производится комиссией в составе руководителя подразделения, заведующего фермой, зоотехника, ветработника и лица, за которым закрепляются животные.

На основании зоотехнического и ветеринарного осмотра, определения упитанности и взвешивания каждой головы скота в присутствии лица, сдающего животных, составляется **Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам (ф. № СП-46)**.

Данный акт применяется по операциям поступления (закупки) и выбытия (передачи, продажи) животных по договорам с гражданами. Документ является универсальным и применяется по всем операциям движения животных, связанным с заключенными договорами с гражданами на закупку, откорм, выращивание, и т.п. операциям с гражданами.

В акте фиксируется поступление (передача) животных по каждому договору, заключенному с гражданином, живая масса, упитанность и все другие реквизиты, предусмотренные заключенным договором, в том числе и реквизиты по порядку расчетов за принятый (переданный) скот

При выполнении заключенного договора (завершение откорма и т п.) оформляются документы либо на оприходование, либо на реализацию животного (при сдаче на мясокомбинат или заготовительный пункт).

Акт подписывается всеми членами комиссии, лицом, сдавшим животных, и утверждается руководителем сельскохозяйственной организации. Один экземпляр вручается лицу, сдавшему живот-

ных. При постановке на выращивание и откорм животным присваивается инвентарный номер. Главный бухгалтер проверяет правильность расчета стоимости купленного скота у населения, выписывает расходный кассовый ордер (или получает заявление сдатчика о перечислении денег на его счет в банке).

Для оформления приема и учета животных, принятых от населения, применяется **Приемо-расчетная ведомость на животных, принятых от населения (ф. СП-40)**. Ведомость составляется приемщиком животных. В ведомости указывается фамилия, имя, отчество сдатчика, количество принятых от него животных, их упитанность, живая масса, цена, сумма к оплате. Ведомость используется как для оприходования животных, так и для расчетов со сдатчиком (в случае приема животных для дальнейшего доращивания в организации). В случаях транзитных операций (сдачи принятых животных на заготовительный пункт) он используется также и для расчетов с заготовительным пунктом за сданных ему животных. В первом случае ведомость заполняется в двух экземплярах, во втором случае – в трех экземплярах.

Животные, принятые от населения и оставленные в хозяйстве на доращивание и откорм, учитываются на отдельном субсчете к счету 11 «Животные на выращивании и откорме» на соответствующих аналитических счетах по видам и учетным группам животных.

Животные, приобретенные со стороны у поставщиков (от других организаций, племобъединений и т.д.), а также поступившие в порядке безвозмездной передачи приходуются на основании товарно-транспортных накладных и счетов-фактур, актов приема-передачи, ветеринарных, племенных свидетельств и других документов.

28. Прирост живой массы животных необходимо учитывать во всех случаях их движения (перевода в другие группы, продажи, передачи на откорм по договорам и др.).

Отсюда возникает необходимость использования в скотоводстве документов по учету движения животных для отражения не только их поголовья, но и прироста живой массы и живой массы скота.

Во всех случаях перевода животных из одной учетной возрастной группы в другую (включая и перевод животных в основное стадо) составляется **Акт на перевод животных из группы в группу (ф. № СП-47).**

Акт применяется во всех случаях оформления перевода животных из одной половозрастной группы в другую, включая и перевод животных в основное стадо. Документ является универсальным, т.е. используется по всем видам и учетным группам животных.

Акт составляет зоотехник, заведующий фермой или бригадир непосредственно в день перевода животных из одной группы в другую.

В документе указывается, из какой группы в какую переводятся животные, их инвентарные номера, пол, класс, масть и другие особенности, время рождения, количество голов (если переводится группа животных), балансовая стоимость, за кем закреплены принятые животные и подписи работников, их принявших.

Оформленные акты, утвержденные руководителем организации или подразделения и подписанные заведующим фермой, зоотехником и работниками, принявшими животных на дальнейшее обслуживание, используются для записей в **Книге учета движения животных и птицы (ф.№ 304-АПК).** В конце месяца акты вместе с **Отчетом о движении скота и птицы на ферме (ф. № СП-51)** сдаются в бухгалтерию и используются для отражения движения животных в регистрах бухгалтерского учета и для начисления оплаты труда работникам, в чью группу они были переданы.

29. На каждый случай забоя, вынужденной прирезки, падежа, гибели от стихийных бедствий, пропажи животных составляется **Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж) (форма № СП-54).**

Акт применяется для учета животных в случаях их падежа, вынужденной прирезки, а также забоя животных всех учетных групп (молодняк животных, животные на откорме, животные основного стада). Выбраковка животных из основного стада для

постановки на откорм и реализации, т.е. без забоя в организации, оформляется актом выбытия животных из основного стада.

Акт на выбытие животных составляется комиссией, в которую входят: заведующий фермой, зоотехник, ветврач (ветгехник) и работник, ответственный за содержание данного животного.

Акт составляется в день выбытия (забоя, падежа, прирезки, пропажи) и немедленно передается на рассмотрение администрации организации. В акте должны быть подробно указаны причины и обстоятельства выбытия животных, а также возможное использование продукции (в пищу, на корм скоту, подлежащая уничтожению и т. д.). При выбытии животных вследствие падежа или вынужденной прирезки в акте указывается причина и диагноз. В случае падежа или гибели животных по вине отдельных работников стоимость этих животных записывается на счет виновного работника с дооценкой до рыночной цены и взыскивается с него в установленном порядке.

Продукция забоя (падежа) животных (мясо, шкуры) сдается на склад организации по накладной, которая с подписью кладовщика, принявшего продукцию, прилагается к акту на выбытие животных.

Если шкура павшего животного имеет товарную ценность и может быть реализована, в акте указывается: «Шкура снята и сдана на склад, накладная № _____ ». Если же по тем или иным причинам шкура не используется, то в актах делается запись «Труп утилизирован вместе со шкурой».

Использование продукции допускается лишь строго на те цели, которые указываются в акте.

После утверждения руководителем организации акт используется для учета поголовья в **Книге учета движения животных и птицы (ф. № 304-АПК)** и вместе с **Отчетом о движении скота и птицы на ферме (ф. № СП-51)** представляется в бухгалтерию для записей по счетам.

30. В специализированных животноводческих организациях (базах и комплексах по доращиванию и нагулу животных) для оформления результатов откормочных операций и передачи сня-

того с откорма, нагула, доращивания животных от скотника, заведующего базой (комплекса) составляется **Акт снятия скота с откорма, нагула, доращивания (ф. № СП-45)**.

В документе в первом разделе отражаются данные об откорме, нагуле и доращивании скота, выводится прирост живой массы с разбивкой по упитанности животных. Во втором разделе производится расчет стоимости снятого с откорма, нагула, доращивания скота (также по группам упитанности). В третьем разделе производится калькуляция себестоимости единицы прироста и общего прироста живой массы.

На каждый вид скота составляется отдельный акт в двух экземплярах, один из которых передается в бухгалтерию, а второй хранится на базе или комплексе.

31. На основании первичных учетных документов на поступление, перевод и выбытие животных производятся ежедневно записи в **Книгу учета движения животных и птицы (ф. № 304-АПК)**, а в конце месяца составляется **Отчет о движении скота и птицы на ферме (ф. № СП-51)**, в которых отражается наличие и движение скота на ферме за отчетный период. Отчет о движении скота на ферме применяется для обобщения данных, отражающих наличие и движение животных на ферме за отчетный период.

Отчет составляется ежемесячно на ферме заведующим фермой или зоотехником в двух экземплярах по видам и половозрастным группам животных с данными об остатках, приходе и расходе по всем основным каналам движения, по поступлению и расходу животных.

Отчет составляется раздельно по взрослым животным, учитываемым на счете 01 «Основные средства», и по откармливаемому и выращиваемому поголовью, учитываемому на счете 11 «Животные на выращивании и откорме».

По истечении отчетного месяца первый экземпляр отчета вместе с первичными документами по движению животных представляется в бухгалтерию для проверки и записи в бухгалтерские регистры по учету движения животных. Второй экземпляр остается на ферме.

Данные отчета по основным показателям сверяются с другими документами. показатель «количество кормо-дней» должен соответствовать данным **Ведомости учета расхода кормов (ф. № СП-20)**, а количество полученного прироста живой массы животных – данным расчета определения прироста живой массы животных **(ф. № СП-44)**.

32. Для учета и оформления операций по отправке-приемке животных применяется **Товарно-транспортная накладная (животные) (форма № СП-32)**. Товарно-транспортная накладная является сопроводительным документом при доставке скота покупателям на приемные пункты, мясокомбинаты и т.д.

Товарно-транспортную накладную выписывает заведующий фермой, бригадир или зоотехник с участием ветврача на каждую партию скота, направляемую на заготовительные пункты, либо продаваемую другим организациям. Документ выписывается при доставке животных независимо от вида транспорта автотранспортом, по железной дороге, перегон гуртом и др. Вместе с товарно-транспортной накладной на отправку животных заполняется ветеринарное свидетельство.

Первые два экземпляра передаются лицу, сопровождающему скот, а третий остается на ферме. Лицо, сопровождающее скот, оставляет второй экземпляр товарно-транспортной накладной в пункте приема скота, а первый экземпляр вместе с приемной квитанцией или другим документом, подтверждающим приемку скота, возвращает в бухгалтерию сельскохозяйственной организации.

33. Основным документом, предназначенным для оформления отпуска (отгрузки) молока покупателям и заказчикам, является **Товарно-транспортная накладная (молсырье) (ф. № СП-33)**.

Данный документ выписывается заведующим фермой, бригадиром на каждую партию отправленного молока и молочных продуктов (утром, вечером и днем)

Для оформления операций по передаче произведенной продукции (молока) для продажи за наличный расчет со стационарных торговых точек организации (магазинах, ларьках, палатках и др) применяется **Акт о приемке продукции для реализации (продажи)**

(ф. № СП-36). В акте перечисляются конкретные виды продукции, передаваемые для продажи в торговую точку. Акт составляется в двух экземплярах, один из которых остается в торговой точке, а второй вместе с сопроводительными документами передается в бухгалтерию, где он служит основанием для списания продукции с соответствующих материально-ответственных лиц и записи ее в подотчет руководителю соответствующей торговой точки.

Для оформления и отражения операций при разовой продаже молока на рынке и других местах торговли (продажа молока с цистерн автомашин, из фляг и малых цистерн) применяется **Отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (ф. № СП-38)**.

В качестве отчета стационарной торговой точки о продаже молока, поступившей торговой выручки и ее использования применяется **Отчет о реализации продукции (ф. № СП-37)**.

Для обобщения информации о движении молока на складе-холодильнике применяется **Отчет по складу-холодильнику (ф. № СП-30)**.Отчет подписывается заведующим складом-холодильником и вместе с приложенными к нему документами представляется в бухгалтерию организации.

При отпуске молока на общественное питание применяют **Накладную внутрихозяйственного назначения (ф. № 264-АПК) и Лимитно-заборную ведомость (ф. № 269-АПК)**.

34. Для оформления и отражения операций по получению и движению побочной продукции (навоза, шерсти-линьки и т.п.) молочного и мясного скотоводства применяются расчеты бухгалтерии, **бухгалтерские справки (ф. № 88-АПК), накладные внутрихозяйственного назначения (ф. № 264-АПК), акты на списание органических удобрений**.

2.4. Первичная документация по учету продукции переработки молока

35. Учет переработки молока на молочные продукты (сливки, масло сливочное, творог, кефир и т.п.) организуется в зависимости от размеров и характера производства. Если производ-

ство незначительное или не носит постоянного характера, то учет ведут укрупнено в целом по производству. Все затраты учитываются на одном аналитическом счете. Если же переработка молока в хозяйстве является постоянно действующим производством, учет затрат ведут по технологическим переделам: переработка молока на сливки, переработка сливок на масло и т.д , с открытием на каждый передел аналитического счета.

36. Для ежедневного учета переработки молока и молочных продуктов на сепараторном пункте, маслоцехе или других объектах переработки применяется **Ведомость учета переработки молока и молочных продуктов (ф. № СП-27).**

Ведомость составляется ежедневно в двух экземплярах заведующим (мастером) пункта, цеха и состоит из двух разделов. В первом разделе приводятся данные о поступлении молока в переработку. единица измерения, количество, жирность, всего жироединиц, цена, сумма, корреспондирующий счет; во втором разделе данные о поступлении из переработки – раздельно по каждому из полученных видов продукции (сливки, сметана, творог, масло и т.п.).

По истечении отчетного периода в соответствии с планом документооборота первый экземпляр ведомости с приложенными приходными и расходными документами сдается в бухгалтерию для отражения в бухгалтерских регистрах учета переработки, движения молока и молочных продуктов. Второй экземпляр ведомости остается на пункте или в цехе как документ, подтверждающий переработку соответствующего количества молока.

Оборотную сторону ведомости используют для учета рабочего времени и подсчета заработка работникам, занимающимся переработкой молока и молочных продуктов Здесь же отражают расходование полученных продуктов молока.

2.5. Первичная учетная документация по учету продукции переработки мясного скота

37. Забой скота считается одним из видов промышленных производств. В результате забоя скота приходуют основную продук-

цию – мясо и побочную – шкуры, субпродукты, рога. Полученное в результате забоя скота мясо приходуют с учетом его сортности.

Убой животных оформляется **Актом на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж) (ф. № СП-54)**. Продукты убоя, а также используемые продукты падежа животных (мясо, кожи и др.) сдаются ежедневно на склад по накладной внутрихозяйственного назначения, копия которой с распиской кладовщика, принявшего продукцию, прилагается к акту на выбытие животных.

Бухгалтерия должна строго контролировать полноту оприходования мяса, субпродуктов, кожсырья и другой продукции. При этом фактический выход продукции (мяса) по категориям и субпродуктов необходимо сопоставлять с действующими нормами выхода мяса на костях, жира-сырца и субпродуктов при переработке животных.

Акт составляется комиссией в день забоя, вынужденной прирезки животного и утверждается руководителем организации. Использование продукции допускается лишь строго на те цели, которые указываются в акте.

3. Организация аналитического и синтетического учета затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве

3.1. Общий порядок ведения производственного учета в скотоводстве

38. Надлежащая организация производственного учета в скотоводстве базируется на научно обоснованной классификации издержек производства и исчисления себестоимости готовой продукции, для чего необходимо руководствоваться Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденными приказом Минсельхоза России

39. При этом одним из важнейших классификационных признаков для подразделений, используемых в скотоводстве произ-

водственных ресурсов, является их экономическое содержание, в связи с чем необходимо подразделять. затраты на потребление средств труда (амортизация основных средств, нематериальных активов, стоимость списываемых основных средств на затраты производства без начисления амортизации); затраты на потребление предметов труда (кормов, средств защиты животных, ремонтных материалов и др.); затраты на оплату живого труда (оплата труда работников) и иные затраты на воспроизводство рабочей силы (отчисления на социальные нужды).

Классификация затрат по экономическому содержанию в животноводстве необходима для определения соотношения в издержках производства затрат на потребление живого и овеществленного труда при производстве отдельных видов продукции (основной, сопряженной и побочной продукции, по их конкретным видам) и в целом по отрасли, а также для анализа производительности труда и установления влияния на него уровня агробиологических и агротехнических условий производства, себестоимости производимых видов продукции и принятия управленческих решений путем повышения уровня контроля за эффективным использованием трудовых ресурсов, фонда оплаты труда, материальных и финансовых ресурсов при их оптимальном нормировании (планировании).

40. По отношению к производственному (технологическому) процессу производства затраты в молочном и мясном скотоводстве подразделяются на основные технологические и организационно-управленческие (накладные) расходы.

К группе основных технологических затрат относятся: затраты на оплату труда производственных работников, затраты на корма и подстилку, средства защиты животных, содержание основных средств и др.

Эти затраты в структуре себестоимости различных видов продукции молочного и мясного скотоводства колеблются в пределах 70–90 %. Следовательно, эти затраты являются основными не только по характеру их участия в процессе производства, но и по удельному весу в себестоимости продукции.

К накладным расходам относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы, связанные с организацией и управлением производства. Они могут быть общими для отрасли или хозяйства и подлежат распределению на виды производства, объекты учета затрат или же отнесению на финансовые результаты организации (согласно выбранной учетной политики). Деление затрат на основные технологические и накладные имеет важное практическое значение в формировании себестоимости продукции. Сокращение основных технологических расходов возможно в определенных нормах и связано конкретно с технологическими условиями производства. При улучшении организации производства расходы по организации производства и управлению можно сократить без ущерба производству.

41. По способу отнесения (или методу распределения) на объекты производства, учета затрат и калькуляциям, затраты подразделяются на прямые и косвенные. Деление издержек на прямые и косвенные связано с тем, что некоторые издержки непосредственно связаны с определенным объектом, а другие относятся одновременно к нескольким объектам производства (учет затрат, калькуляции). Объем и номенклатура прямых и косвенных издержек зависит от специализации хозяйства, характера и разнообразия производимой продукции, организационной структуры предприятия.

При учете прямых затрат по объектам производства практически исключена неточность в определении их сумм. Сам характер этих издержек позволяет избежать неточностей отнесения их на объекты калькуляции данного объекта производства. При составлении же калькуляционных расчетов по косвенным издержкам условностей в расчетах полностью избежать нельзя, что также обусловлено их характером. В связи с этим правильное деление затрат на прямые и косвенные имеет большое значение для объективной оценки производства и его результатов.

42. По отношению к объему производства продукции затраты производства подразделяются на переменные и постоянные расходы. С внедрением в хозяйствах экономических методов управления и связанных с ними прогрессивных методов производ-

ственного учета затрат роль классификации затрат по отношению к объему производства значительно возрастает. Поэтому необходимо обоснованное определение состава групп затрат по отношению к объему производства в сельском хозяйстве, в том числе в животноводстве.

Деление затрат на постоянные и переменные обусловлено тем, что затраты по-разному реагируют на изменения объема производства. Одни из них изменяются прямо пропорционально объему производства (оплата труда производственных работников, расходы на корма и т.п.), другие – мало зависят от объема производства, остаются иногда неизменными или изменяются незначительно (управленческие расходы). При прочих равных условиях переменные затраты изменяются с изменением объема получаемой продукции. Доля же постоянных расходов в издержках производства продукции тем меньше, чем больше получено продукции в отчетном периоде и наоборот. Поэтому деление затрат в животноводстве на переменные и постоянные позволяет определять динамичность и зависимость затрат от различных факторов, осуществлять оперативный контроль за издержками подразделений предприятия, выявлять роль и место отдельных видов затрат в процессе производства, а также принимать объективные управленческие решения по снижению себестоимости. Кроме того, в рыночных условиях возникает объективная необходимость перехода на международную практику управленческого учета, где широкое распространение получил вариант учета прямых затрат «Direct-costing» (директ-костинг).

Его сущность заключается в том, что все издержки производства делятся также в зависимости от объемов производства продукции на условно-переменные (product cost) и условно-постоянные (period cost). Деление ориентировано на учет и подсчет сокращенной (неполной, частичной) производственной себестоимости и списания условно-постоянных расходов на уменьшение прибыли в том отчетном периоде, в котором они возникли. Основной принцип директ-костинга – только переменные затраты формируют реальную себестоимость продукции, в том числе

проданной продукции. Данный принцип успешно используется при организации следующей модели управления в скотоводстве: «затраты–выпуск–результат».

43. Директ-костинг может применяться как при фактических, так и при нормализованных и нормированных издержках. Большим достоинством директ-костинга является то, что он позволяет исчислять маржинальный доход и объемы безубыточного производства, т.е. предельные издержки, покрытие постоянных расходов и образование чистой прибыли. Такая практика группировки и учета издержек, а также исчисления дохода обусловлена задачами контроля и необходима для принятия управленческих решений (краткосрочного планирования, оперативной корректировки) – основой становится учет затрат за короткий период времени. Это особенно важно для сельскохозяйственных формирований, где период производства длителен по времени, продолжается многие месяцы и информация о себестоимости при действующем порядке учета становится мало полезной.

Вместе с тем процесс использования указанной классификации (переменные, постоянные расходы) в конце производственного цикла животноводства, особенно при откорме животных в течение 15–18 месяцев, недостаточен. Поэтому затраты по отношению к объему производства на первом этапе (до определения валовой продукции) необходимо делить применительно к количеству обслуживаемых голов животных в скотоводстве. На втором этапе (после определения валового производства продукции) затраты необходимо делить применительно к объему производства продукции. Некоторые переменные затраты по отношению к объему производства изменяются прямо пропорционально, другие могут проявить себя как регрессивные, а третьи изменяются скачкообразно. Поэтому в сельском хозяйстве, в том числе в животноводстве, целесообразнее группировать производственные затраты по отношению к объему производства на: переменные затраты; условно-переменные затраты; смешанные затраты; постоянные затраты.

44. Переменные затраты изменяются в целом и прямо пропорционально функциональным изменениям деятельности. В

животноводстве функциональные изменения – это изменения количества голов скота и объемов производства продукции против запланированных параметров или по отношению к базисным аналогичным периодам этих показателей. К таким издержкам при группировке затрат по отношению к изменениям количества голов скота относятся. оплата труда скотников с отчислениями на социальные нужды, затраты на корма и подстилку, средства защиты животных, часть работ грузовых бортовых автомашин, транспортных работ тракторов, живой тягловой силы, водоснабжение. К переменным расходам применительно их группировки по отношению к объему производства продукции относятся. оплата труда с отчислениями на социальные нужды, начисленная работникам (дояркам) за произведенную продукцию, в том числе оплата труда работников, обслуживающих основные средства узкоспециализированного назначения, а также часть работ и услуг, связанных с транспортировкой продукции и ее первичной переработкой. Указанные издержки можно называть пропорциональными затратами по отношению к объему работ или объему производства. Эти затраты также считаются прогрессивными, так как коэффициент реагирования затрат изменяется равномерно в определенных пропорциях.

45. К условно-переменным затратам относятся затраты, которые изменяются в дегрессивном порядке в определенном интервале анализа производственного процесса по отношению к функциональным изменениям деятельности. По отношению к количеству обслуживаемых голов к ним относятся: оплата труда с отчислениями на социальное страхование, начисленная работникам за объемы полученной продукции, стоимость работ автомашин специального назначения. По отношению же к объему производства продукции в данной отрасли к условно-переменным затратам относятся. часть оплаты труда с отчислениями на социальное страхование, начисленная работникам за объемы выполненных работ (количества обслуживаемых голов скота), затраты на корма и подстилку, средства защиты жи-

вотных, часть транспортных расходов в расчете на объемы выполненных работ, водоснабжение, электроснабжение. К смешанным затратам относятся затраты, величина которых изменяется незначительно с изменением объемов производства, но в отличие от переменных и условно-переменных затрат изменяются не в прогрессивном и дегрессивном порядке, а в скачкообразном, т.е. эти затраты содержат как постоянный, так и переменный компонент. К ним относятся (при группировке как по отношению к объему выполненных работ (обслуживаемых голов скота), так и по отношению к производству продукции) оплата труда с отчислениями на социальные нужды бригадирам, завфермам, амортизация и арендная плата по основным средствам производства, затраты на ремонт основных средств (кроме средств общехозяйственного назначения и расходов по содержанию служебного транспорта).

46. К постоянным затратам необходимо отнести те затраты, которые остаются в целом неизменными, несмотря на функциональные изменения в деятельности. К ним, в частности, относятся оплата труда с отчислениями на социальные нужды, начисленная административно-управленческому персоналу отрасли (отделения) и организации в целом, общепроизводственные расходы в части расходов на охрану труда, технику безопасности, расходов по содержанию служебного транспорта, общехозяйственные расходы.

Важной особенностью предлагаемого подхода к классификации затрат является то, что появляется возможность определения и контроля финансового результата в сельском хозяйстве не только после окончания производственного цикла, но и на этапе окончания каждого технологического процесса и видов работ, а также по центрам ответственности. Создаются условия и методологическая база определения и анализа маржинального дохода и прибыли по отношению к переменным, условно-переменным и смешанным издержкам, т.е. анализа взаимосвязи затрат, объема производства и прибыли по схеме – «затраты–выпуск–результат» (табл. 2).

Таблица 2

Схема формирования маржинального дохода и прибыли в сельскохозяйственных организациях

№ п/п	Показатели	Условное обозначение	Сумма, руб	Методика определения расчетных показателей
1	Валовая продукция	ВП	10000	–
2	Переменные затраты	ПЗ	5000	–
3	Условно-переменные затраты	УПЗ	2000	–
4	Производственный маржинальный доход	ПДМ	3000	ПМД=ВП - ПЗ - УПЗ
5	Смешанные затраты	СЗ	1000	–
6	Маржинальный доход	МД	2000	МД=ПМД - СЗ
7	Постоянные затраты	ПОЗ	1000	–
8	Прибыль	П	1000	П=МД - ПОЗ

При этом в качестве объема производства можно брать как объем производства продукции, так и количество обслуживаемых голов скота. По данной схеме учета постоянные затраты списываются за счет финансовых результатов.

Это позволяет снизить трудоемкость учета затрат и отказаться от условного распределения постоянных затрат в бухгалтерском учете. Ограничение себестоимости продукции лишь переменными издержками позволит упростить не только учет затрат, но и анализ, контроль и нормирование статей затрат. Исключив из себестоимости продукции (работ, услуг) затраты, которые мало зависят от объемов производства, можно добиться того, что оставшиеся виды затрат (ПЗ+УПЗ+СЗ) станут более контролируемыми, а результаты факторного экономического анализа показателей себестоимости более достоверными, объективными. В бухгалтерском учете модель формирования издержек и себестоимости продукции скотоводства можно представить в виде следующей схемы (табл. 3).

В организации могут выбрать в учетной политике другой вариант учета, когда общепроизводственные и общехозяйственные расходы относятся (включаются) в производственную себестои-

мость продукции путем их распределения по отраслям сельского хозяйства и перераспределения на объекты учета затрат и калькуляции – то есть учет затрат вести традиционным способом и формировать полную производственную себестоимость.

Таблица 3

Схема учета затрат и формирования себестоимости продукции в скотоводстве

Виды себестоимости	Затраты, включаемые в себестоимость	Корреспонденция счетов	
		дебет	кредит
1. Прямая производственная (W_1)	W_1= ПЗ	20	70, 69, 10
2. Переменная производственная (W_2)	W_2= ПЗ+УПЗ+СЗ	20	70, 69, 10, 02, 23, 25-переменная часть
3. Полная коммерческая (W_3)	W_3=W_2+ПОЗ+КР	90	43, 25, 26, 44

Примечание: КР – расходы на продажу

47. В настоящее время, когда в сельскохозяйственных организациях наметилась некоторая тенденция стабилизации производства и начинается широкое внедрение коллективных форм организации труда и его оплаты при децентрализации части системы управления, возникает необходимость классификации затрат в скотоводстве по центрам ответственности, местам их возникновения, видам продукции. Здесь следует выделить такие виды затрат, как хозрасчетные затраты центров ответственности – формирующие бригадную (фермерскую) себестоимость, отраслевые – формирующие производственную себестоимость, и хозяйственные (организации) – формирующие полную себестоимость продукции. Хозрасчетные затраты или затраты центра ответственности представляют собой затраты, которые несут отдельные бригады, фермы, подконтрольные трудовым коллективам этих подразделений. Отраслевые характеризуют затраты, произведенные отраслью по выращиванию той или иной группы скота, по производству вида продукции или группы продукции. Хозяйственные – это вся сумма затрат, понесенных хозяй-

ством в результате своей производственной деятельности Кроме того, следует различать затраты по производству отдельного вида продукции Данная группировка затрат создает условия для улучшения планирования, контроля и анализа отдельных групп и видов затрат, позволяет более достоверно и объективно оценивать деятельность хозрасчетных подразделений.

48. При внутрихозяйственном расчете с использованием нормативного метода учета затрат или его элементов (нормативно-чековая система планирования, учета и контроля затрат) в скотоводстве возникает необходимость подразделять затраты на плановые (нормативные) и отклонения от плановых (нормативных) затрат. Такое деление позволяет построить регистры аналитического учета для внедрения нормативного учета затрат и проводить более детальный анализ затрат непосредственно на местах их производства.

49. В финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций с целью повышения эффективности контроля над затратами, анализа взаимосвязи между затратами, объемами производства и доходами все большее значение приобретает деление производственных затрат на предельные и приростные затраты. Предельные (или маржинальные) затраты – это дополнительные затраты в расчете на единицу дополнительно выпущенной продукции. Приростные (или инкрементные) затраты возникают в случае производства дополнительной продукции. Если в результате принятого управленческого решения изменяются постоянные затраты, то их увеличение рассматривается как приростные Если же принятое решение о выпуске дополнительной продукции не влечет за собой увеличения постоянных затрат, то инкрементные затраты равны нулю.

50. Наряду с этим выделяют такие производственные затраты: по составу и степени однородности (элементные и постатейные); по отношению к плану (бюджету) (планируемые и непланируемые) и по другим классификационным признакам, это следует иметь в виду при организации производственного учета в скотоводстве

51. Приведенные классификации затрат в молочном и мясном скотоводстве обеспечивают учетный процесс в управлении производством в соответствии со следующими принципами, допущениями и требованиями:

– обеспечение контроля за соблюдением режима экономии затрат и целесообразности совершаемых хозяйственных операций с точки зрения их экономического содержания и правовой основы;

– обоснованный выбор объектов учета затрат, объектов калькуляции и калькуляционных единиц, а также методов производственного учета и их использование в оптимальном сочетании с системами учета затрат;

– построение наиболее прогрессивной номенклатуры элементов и статей затрат для интегрированного осуществления их отражения в финансовом и управленческом учете путем использования методических приемов и процедур производственного учета;

– применение информации производственного учета в управлении хозяйственными процессами на основе повышения эффективности коммуникации по схеме «первичный учет → производственный учет → система управленческого учета → система управления»;

– выявление внутренних неиспользованных резервов и их мобилизация в производство для повышения продуктивности животных, снижения себестоимости продукции, повышения ее рентабельности.

52. На эффективность производства продукции в скотоводстве оказывают влияние различные факториальные признаки, основными из которых являются рациональное и рачительное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов. В связи с этим важное значение имеет правильная организация учета и контроля затрат на производство продукции, которая должна основываться на научно обоснованном подходе к выбору и оптимизации прогрессивных и максимально удовлетворяющих информационные потребности управления методов производственного учета, обеспечивающих реализацию следующих задач: оперативное и постоянное (непрерывное) инфор-

мационное обеспечение менеджеров, специалистов для принятия управленческих решений и корректировки планов (проектов, бюджетов, заданий); обеспечение реальной и достоверной базы ценообразования; получение информации о результатах и создании базы для контроля экомической эффективности деятельности организации и ее сегментов; обеспечение реальной и правдивой информационной базы для расчета стоимостной оценки продукции и незавершенного производства; создание необходимой информационной базы не только для текущего планирования и управления, но и для стратегического планирования, управления, анализа и проектирования решений на перспективу (стратегии развитий).

При этом в рыночных условиях учет издержек производства призван обеспечить формирование информации по альтернативным вариантам, в частности: определение оптимальных объемов производственных запасов (кормов и др.) собственного производства и закупок по снабжению, установление по ним верхней и предельной границы цен, а также выбор между самостоятельным производством запасов или закупками со стороны; выбор между приобретением, арендой или лизингом основных средств; определение оптимальных способов, пределов программы производства и сбыта продукции, решение о расширении отдельных видов производств или отказа от них; выбор оптимальных каналов реализации продукции; расчет точки безубыточности производства продукции и др.

Во всех случаях успешное решение вышеуказанных задач невозможно без надлежащей организации текущего учета и анализа производственных затрат и себестоимости готовой продукции. Причем такой учет и анализ в скотоводстве необходимо проводить не только в конце производственного цикла, но и в конце каждого периода, фазы производства с целью предупреждения негативных результатов.

53. Контроль экономической эффективности производства продукции скотоводства по данным производственного учета издержек должен осуществляться путем: сопоставления факти-

ческих затрат и себестоимости в разных отчетных периодах, сопоставления фактических затрат с их нормативными (плановыми) величинами в разных технологических переделах, циклах производства, местах производства и т. д.; сопоставления фактических издержек (общих и прямых) одного периода по различным местам их возникновения в организации (бригадам, фермам, цехам).

Поэтому выбранная модель или выбранные модели сочетания методов производственного и систем управленческого учета должны отвечать детальному учету: издержек по видам, т.е. какие виды издержек возникли в скотоводстве в процессе производства продукции в отчетном периоде; издержек по местам их возникновения и центрам ответственности, т.е. где они были осуществлены и какое подразделение несет за них ответственность, кому подконтрольны, издержек по носителям, т.е. на что и в каком размере относятся эти издержки (на объекты учета, виды продукции).

Выбранные методы производственного учета должны отвечать также требованиям определения и анализа закономерностей (тенденций) изменения величины издержек, выпуска продукции и ее эффективности в конкретных подразделениях скотоводства. На эти закономерности нужно обращать особое внимание в процессе оценки и интерпретации учетных данных, принятия управленческих решений и регулирования производственных процессов, хозрасчетных заданий, бюджетов, смет, норм и т.д.

54. К числу наиболее распространенных методов производственного учета относятся позаказный, попередельный, пофазный (по периодам производства), котловой, нормативный, из которых последний является универсальным, так как он присущ в той или иной мере всем действующим методам учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. По своим принципам он выступает также как вариант управления издержками и контроля затрат на производство.

Исходя из сложившейся отечественной и зарубежной учетной практики, в молочном и мясном скотоводстве можно использо-

вать вышеуказанные методы производственного учета в сочетании с: традиционной системой учета полных производственных затрат; системой учета переменных затрат (директ-костинг); системой учета стандартных затрат, нормативной и нормативно-чековой системой (табл. 4).

Таблица 4

Варианты использования методов производственного учета в сочетании с системами учета затрат в скотоводстве

Методы производственного учета	Затраты на производство				Системы учета затрат, используемые в сочетании с методами производственного учета
	фактические	плановые (лимитированные)	нормативные	стандартные	
1. Позаказный	Учет фактических затрат на заказ	Учет плановых (лимитированных) затрат на заказ	Учет нормативных затрат на заказ	Учет стандартных затрат на заказ	Нормативная, нормативно-чековая, стандарт- кост, система учета полных затрат
2. Попередельный	Учет фактических затрат на передел	Учет плановых (лимитированных) затрат на передел	Учет нормативных затрат на передел	—	Нормативная, нормативно-чековая, директ-костинг
3. Пофазный	Учет фактических затрат на фазу	Учет плановых (лимитированных) затрат на фазу	Учет нормативных затрат на фазу	—	Нормативная, нормативно-чековая, директ-костинг
5. Котловой (обезличенный)	Учет фактических затрат на подразделение (центр ответственности)	Учет плановых (лимитированных) затрат на подразделение (центр ответственности)	Учет нормативных затрат на подразделение (центр ответственности)	—	Нормативная, нормативно-чековая, директ-костинг, система учета полных затрат

Учет полных затрат и исчисление себестоимости по совокупным издержкам должны применяться в условиях принятия перспективных программ и долгосрочных управленческих решений, а учет затрат по ограниченной себестоимости наиболее эффективен при принятии оперативных управленческих решений. Учет затрат и исчисление ограниченной себестоимости может применяться как в целом по организации, так и по ее структурным подразделениям. В основном это более эффективно при внутрихозяйственном расчете при использовании внутрихозяйственных трансфертных цен и внедрении системы «директ-костинг».

55. Организация эффективного аналитического учета в значительной мере зависит от обоснованности определения и выбора объектов учета затрат. Правильный выбор объектов учета затрат является первостепенной задачей, стоящей перед бухгалтерией организации. От того, на сколько обосновано установлены объекты учета затрат на производство продукции, зависит и обоснованное исчисление себестоимости продукции, действенный контроль и управление за ценообразованием и экономным расходованием ресурсов в молочном и мясном скотоводстве.

В основу выбора объектов учета затрат в молочном и мясном скотоводстве следует положить: а) признаки классификации затрат; б) обобщение и свод затрат на различных уровнях управления процессами. Исходя из этих двух основных условий, объектами учета затрат в молочном и мясном скотоводстве могут быть: виды и элементы затрат (затраты на корма, материалы, средства защиты животных и др.); технологические переделы (сухостойный период, лактационный период); периодические фазы (зимний период, летний период); группы и виды животных; хозрасчетные подразделения (центры ответственности); смешанные объекты учета затрат.

При таком разнообразии выбора объекта учета затрат в скотоводстве создаются возможности и все необходимые условия формирования надежной информационной системы о производственных затратах для нужд экономического анализа, контроля и управления путем регистрации, фиксации сведений, а также обобщения, свода их в требуемых параметрах (размерах) во вре-

мени (сроки) и в пространстве (иерархических уровнях), необходимые для управления (рис. 2).

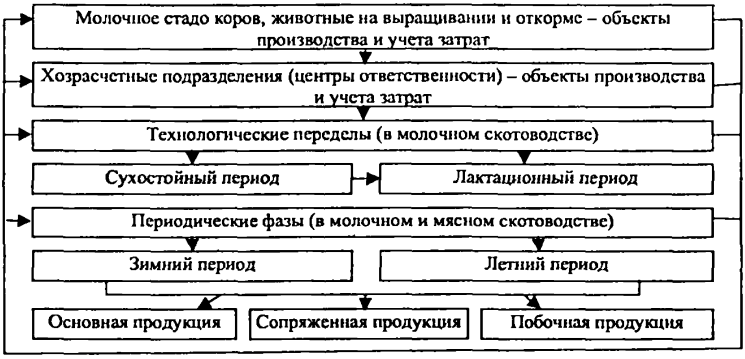

Рис. 2. Схема определения объектов для организации аналитического учета затрат в скотоводстве

С целью оптимизации выбора объектов учета затрат для последовательности обобщения издержек и построения их учета необходимо исходить из информационных потребностей управления в конкретной организации и в зависимости от уровня хозяйственной самостоятельности внутрипроизводственных подразделений (ферм), а также особенностей технологии и организации производства (рассредоточенность производства, большой выбор объектов производства, в т.ч. комплексных) и других факторов. Решение данного вопроса, кроме организационно-технических особенностей, зависит также от степени централизации, децентрализации учета и управления, уровня их автоматизации и квалификации кадров в этих системах.

Для организации эффективной системы производственного учета, совершенствования качества информации о затратах и производстве продукции важное значение имеет построение номенклатуры элементов и статей затрат, правильное использование производственных отчетов (лицевых счетов) (ф. № 83-АПК) и регистров бухгалтерского учета.

Важным методологическим аспектом организации и ведения производственного учета в молочном и мясном скотоводстве является построение его процесса таким образом, чтобы обеспечивать полезной информацией систему управления затратами и результатами деятельности подразделений (бригад, ферм) по модели «затраты–выпуск–результат продукта». Основными элементами содержания такой системы управления являются: прогнозирование, планирование, нормирование, учет по центрам ответственности, анализ производственной деятельности, контроль и регулирование производственных процессов (рис.3).

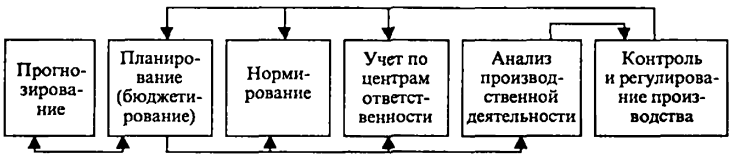

Рис. 3. Система управления производственной деятельностью подразделений скотоводства и ее информационное обеспечение

При организации производственного учета в системе управления молочным и мясным скотоводством необходимо четко представлять место и роль отдельных внутрихозяйственных формирований – центров ответственности в производственном процессе. Кроме того, необходимо представлять связь управляющей системы (субъекта управления) с управляемой системой (объектом управления) посредством коммуникации учетной информации производственного (управленческого) учета (рис. 4).

3.2. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве

56. Затраты и выход продукции молочного и мясного скотоводства в сельскохозяйственных организациях учитывают на операционном калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», по дебету которого отражают затраты, а по кредиту – выход продукции.

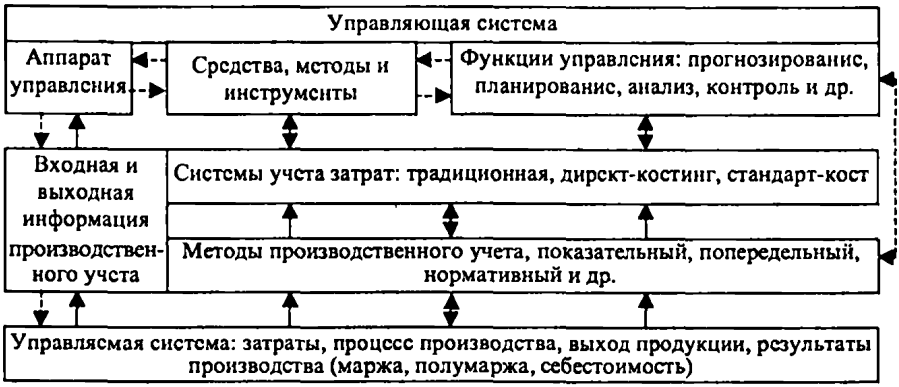

Рис. 4. Информационная модель управления производством в молочном и мясном скотоводстве

Условные обозначения: ⟶ прямая связь; ⇢ обратная связь; ⟷ связи координации и субординации в системе управления

Для организации аналитического учета затрат и калькулирования себестоимости продукции скотоводства в сельскохозяйственных организациях выделяют следующие объекты учета затрат и калькуляции себестоимости продукции (табл. 5).

На отдельных аналитических счетах в скотоводстве учитывают расходы по приготовлению кормов в кормокухнях и кормоцехах. В установленные сроки учтенные затраты с этих счетов списывают и распределяют пропорционально количеству приготовленных (отпущенных) кормов на счета объектов затрат по содержанию животных.

Учет затрат на аналитических счетах по счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», ведут по калькуляционным статьям (согласно Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Утвержден при Минсельхозе России 6 июня 2003 г. № 792).

57. Учет производственных затрат по калькуляционным статьям обеспечивает исчисление себестоимости единицы продукции (работ, услуг), позволяет определить их эффективность и конкурентоспособность, выявить влияние факторов, сформиро-

Таблица 5

Объекты учета затрат и исчисления себестоимости продукции в скотоводстве

Объекты учета производственных затрат	Объекты калькуляции	Единицы измерения объектов калькуляции (калькуляционные единицы)
Скотоводство Молочный крупный рогатый скот 1. Основное стадо молочного скота (коровы и быки-производители).	1. Приплод 2. Молоко	1 голова 1 ц
2. Животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов, коровы, быки-производители и волы, выбракованные из основного стада, коровы-кормилицы)	1. Прирост живой массы 2. Живая масса	1 ц 1 ц
Мясной крупный рогатый скот 1. Основное стадо мясного скота (коровы, быки-производители, телята до 8 месяцев)	1. Приплод 2. Прирост живой массы 3. Молоко	1 голова 1 ц 1 ц
2. Животные на выращивании и откорме (телки и бычки старше 8 месяцев, коровы, быки-производители и волы, выбракованные из основного стада)	1. Прирост живой массы 2. Живая масса	1 ц 1 ц
Буйволы, яки 1. Основное стадо буйволов (буйволицы, буйволы-производители)	1. Приплод 2. Молоко	1 голова 1 ц
2. Животные на выращивании и откорме	1. Прирост живой массы	1 ц

вавших данный уровень себестоимости, а также искать пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости продукции (работ, услуг).

Для получения необходимой информации, используемой при принятии управленческих решений, затраты, связанные с производством продукции, а также для формирования финансовой отчетности, группируются по следующим элементам и статьям, соответственно, в финансовом и производственном (управленческом) учете (табл. 6):

Таблица 6

Номенклатура элементов и калькуляционных статей производственных затрат в животноводстве

№ п/п	Наименование затрат	Элемент затрат в финансовом учете	Статьи затрат в производственном (управленческом) учете
1	*2*	*3*	*4*
1.	Материальные ресурсы, используемые в производстве, в том числе:	+	–
	1.1. Средства защиты животных	–	+
	1.2. Корма:	–	+
	в том числе:		
	а) приобретенные и собственного производства прошлых лет	–	+
	б) собственного производства текущего года	–	+
	1.3. Нефтепродукты	–	+
	1.4. Топливо и энергия на технологические цели	–	+
	1.5. Работы и услуги сторонних организаций	–	+
2.	Оплата труда, в том числе:	+	+
	а) основная	–	+
	б) дополнительная	–	+
	в) натуральная	–	+
	г) другие выплаты	–	+
3.	Отчисления на социальные нужды	+	+
4.	Содержание основных средств, в том числе:	+	+
	а) амортизация	–	+
	б) ремонт и техническое обслуживание основных средств	–	+
5.	Работы и услуги вспомогательных производств	+	+
6.	Налоги, сборы и другие платежи	+	+
7.	Прочие затраты	+	+
8.	Потери от падежа животных	+	+
9.	Общепроизводственные расходы	+	+
10.	Общехозяйственные расходы	+	+

Затраты по перечисленным статьям при их возникновении оформляются соответствующими первичными документами (см. раздел 2 настоящих Методических рекомендаций)

58. В статье «Средства защиты животных» отражают расход на данную учетную группу скота биопрепаратов, медикаментов, дезинфицирующих средств (как стоимость самих медикаментов и т.п., так и расходы по их введению). Расходы их оформляются лимитно-заборными ведомостями, накладными внутрихозяйственного назначения и другими документами.

По статье «Корма» учитывают расход кормов собственного производства и покупных на содержание данного вида (группы) животных. Учет кормов ведут объединенный, поскольку израсходованные корма каждого наименования учитывают в отдельном регистре-журнале учета расхода кормов (ф. №303-АПК). На эту статью относят также расходы, связанные с приготовлением и обработкой кормов в кормоцехах (кормокухнях) путем списания их с соответствующего аналитического счета и распределения на объекты учета пропорционально массе приготовленных (отпущенных) кормов.

Расход кормов по данной статье отражают в их балансовой оценке: перешедших с прошлого года – по фактической себестоимости; произведенных в текущем году – по плановой себестоимости с корректировкой в конце года до фактической, покупных – по ценам приобретения, включая расходы за доставку в хозяйство. Расходы по доставке кормов из мест их постоянного хранения в хозяйстве на фермы для скармливания скоту на данную статью не относят. Их списывают на счета объектов учета затрат в соответствии с видами (группами) животных на соответствующие статьи по принадлежности. на работы и услуги – перевозки автомобильным транспортом (через счет 23, субсчет 4), транспортные работы тракторов (счет 23, субсчет 3), на статью «Оплата труда» – расходы на оплату труда грузчика.

59. По статье «Нефтепродукты» отражают стоимость горючего и смазочных материалов, израсходованных на выполнение технологических и транспортных работ по обслуживанию производства

в животноводстве, в частности в скотоводстве. Затраты нефтепродуктов учитывают по количеству и стоимости, которая складывается из цены приобретения и расходов на доставку в хозяйство.

60. По статье «Топливо и электроэнергия на технологические цели» учитывают расход топлива и энергии на технологические цели.

61. По статье «Работы и услуги сторонних организаций» отражают затраты на оплату услуг производственного характера по выполнению отдельных операций технологического характера в животноводстве. К ним, в частности, относятся стоимость выполненных работ и услуг по техническому обслуживанию животноводства, искусственному осеменению животных, водоснабжению животноводческих подразделений (ферм, бригад). Расходы по данной статье отражаются на основании счетов-фактур и актов приемки-передачи выполненных работ и оказанных услуг.

62. По статье «Оплата труда» учитывают основную и дополнительную оплату труда работников животноводства, занятых непосредственно на обслуживании данного вида или группы животных: доярок, скотников, бригадиров, подсменных рабочих, телятниц и др. Сюда включают оплату труда по тарифным ставкам, доплаты и премии за продукцию, за повышение продуктивности животных, сохранение поголовья, качество продукции, за классность, надбавки за обслуживание скота на отгонных пастбищах, за обслуживание бруцеллезного скота, доплаты за совмещение профессий. В тех случаях, когда работники обслуживают несколько учетных групп скота одновременно, оплату труда распределяют на разные объекты учета затрат пропорционально количеству голов обслуживаемого скота либо числу затраченных кормо-дней по каждой учетной группе.

Состав данной статьи может быть разграничен, что дает возможность детального учета затрат на оплату труда по видам начислений: основная оплата труда, дополнительная оплата труда, натуральная оплата труда, другие выплаты.

Для учета затрат труда и его оплаты используются различные документы, используемые и в других отраслях и подразделе-

ниях сельскохозяйственных предприятий (Табель учета использования рабочего времени, Учетные листы труда и выполненных работ и др.), и документы, применяемые только в животноводстве, к которым относится прежде всего Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства (ф. № 135-АПК). Указанный документ предназначен для расчета оплаты труда работникам животноводства, исходя из объема выполненных работ, на которые установлены сдельные расценки.

В документе по каждому работнику фермы указывают его должность, профессию, категорию, табельный номер, отработанное время, объем выполненной работы (полученной продукции) и, исходя из установленных расценок, делается начисление оплаты труда.

В документе можно одновременно вести учет по 25 работникам и 6 различным видам выполняемых работ (получения продукции) – за счет выделенных для этого граф. В последней графе по каждому работнику выводятся итоги отработанного времени и начисленной оплаты труда.

На оборотной стороне документа по каждой графе выводятся общие итоги, указывается количество отработанных коне-дней гужевого транспорта. Документ подписывается зоотехником, бригадиром и бухгалтером, принявшим его для обработки.

Таким образом, форма № 135-АПК является сводным документом. При его составлении используются другие первичные документы по учету труда и выхода продукции животноводства (журналы учета надоя молока, ведомости взвешивания животных и т.д.).

Данные Расчета начисления оплаты труда работникам животноводства ежемесячно переносятся в Расчетно-платежную ведомость (ф. № Т- 49) и в Накопительную ведомость учета затрат в животноводстве (ф. № 301-АПК).

63. По статье «Отчисления на социальные нужды» отражают обязательные отчисления единого социального налога по установленным ставкам в Федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ, Фонд обязательного медицинского страхования и Пенсионный фонд РФ от всех видов оплаты труда работ-

ников, занятых в производстве продукции (как правило, все выплаты и иные вознаграждения, которые принимаются в качестве расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль), за исключением тех, на которые эти взносы не начисляются (обычно применительно к перечню выплат, не учитываемых в целях налогообложения прибыли).

64. Статья «Содержание основных средств» выделена для учета амортизационных отчислений, затрат (отчислений) на ремонт и других затрат по содержанию основных средств, используемых в данной отрасли животноводства (здания, доильные установки и другие основные средства). Отнесение соответствующих затрат на данный вид или группу животных производится по возможности прямым путем. При невозможности прямого отнесения применяют их распределение в соответствии с действующими инструктивными указаниями. Так, амортизацию и отчисления на ремонт по животноводческим зданиям, обслуживающим две или более группы скота, распределяют пропорционально площади, занимаемой каждой группой скота. Для отражения затрат по данной статье используются расчетные, накопительные и сводные документы: Ведомость расчета амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд по основным средствам (ф. № 48 -АПК); Ведомость начисления амортизации (износа) и отчислений в ремонтный фонд (без автотранспорта) (ф. № 49-АПК); Ведомость распределения износа (амортизации), отчислений в ремонтный фонд и других распределяемых затрат (ф. № 74-АПК); Накопительная ведомость учета затрат (ф. № 301- АПК), документы по учету затрат на ремонт основных средств.

65. Статья «Работы и услуги вспомогательных производств» предназначена для учета выполненных в животноводстве работ и услуг вспомогательных производств. Наиболее важные виды работ и услуг вспомогательных производств целесообразно выделять: автотранспорт, транспортные работы тракторов, электроснабжение, водоснабжение. По каждому виду работ и услуг показывают их количество и стоимость (в течение года плановая с доведением в конце года до фактической).

66. На статью «Налоги, сборы и другие платежи» относятся:

– налоги, сборы и другие платежи (экологический налог, т. е. платежи за допустимые в пределах установленных лимитов выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в окружающую среду, другие налоги, определенные действующим законодательством);

– платежи по обязательным видам страхования, по страхованию имущества юридических лиц, грузов и риска непогашения кредитов, а также прочие денежные расходы.

67. По статье «Прочие затраты» отражают затраты, непосредственно связанные с производством продукции, не относящиеся ни к одной из указанных выше статей.

В состав расходов, отражаемых по данной статье, включают:

– расходы по искусственному осеменению животных (содержанию пункта осеменения животных, стоимость спермы и другие затраты),

– расходы будущих периодов (затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов и других сооружений некапитального характера для животных);

– затраты по ограждению ферм, оборудованию дезбарьеров, строительству санпропускников и других объектов, связанные с ветеринарно-санитарными мероприятиями, не предусмотренные сметами;

– затраты на пусконаладочные работы, связанные с освоением вводимых в эксплуатацию новых производственных мощностей и объектов (животноводческих комплексов). Указанные затраты предварительно учитывают в составе расходов будущих периодов и включают в затраты соответствующих производств в течение нормативного срока освоения производственных мощностей, но не более чем в течение трех лет.

Прочие прямые затраты, как правило, прямо относятся на затраты производства продукции соответствующих видов животных в скотоводстве.

68. На статью «Потери от падежа животных» относят потери от гибели молодняка животных, животных на откорме (кроме потерь, подлежавших взысканию с виновных лиц, и потерь в следствии стихийных бедствий).

Для оформления падежа животных используется Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж) (ф. № 54).

69. По статье «Общепроизводственные расходы» отражают общепроизводственные расходы в бригадах и фермах предприятия.

К общепроизводственным расходам относят: затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды работников аппарата управления в подразделениях, амортизационные отчисления, затраты на содержание и ремонт основных средств общеотраслевого назначения, затраты на охрану труда и технику безопасности, использование инвентаря и принадлежностей, расходы на транспортное обслуживание работ (доставка работников к месту непосредственной работы и другие затраты, связанные с организацией и обслуживанием производства в соответствующих подразделениях скотоводства).

Общепроизводственные расходы учитываются раздельно по отраслям (растениеводство, животноводство и другие отрасли). Эти расходы включаются в себестоимость только той продукции, которая производится в данной отрасли. При этом фермерские, бригадные расходы распределяются на объекты учета затрат только соответствующих структурных подразделений.

70. На статью «Общехозяйственные расходы» относятся затраты, связанные с управлением производства в целом по организации как имущественно-финансовому комплексу: расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды административно-управленческого персонала; расходы на командировки и служебные разъезды; канцелярские, типографские, почтово-телефонные расходы; затраты на ремонт и амортизационные отчисления основных средств общехозяйственного назначения; расходы на противопожарные мероприятия; на охрану труда и технику безопасности и другие.

Эти расходы сначала распределяются по отраслям сельского хозяйства (растениеводство, животноводство, промышленное производство) пропорционально выбранной базе распределения в учетной политике организации. Приходящаяся доля общехозяйственных расходов на животноводство в дальнейшем распре-

делятся по объектам учета затрат в животноводстве (тоже пропорционально выбранной базе распределения). Управленческие расходы, признанные как расходы периода, могут списываться на расходы по обычным видам деятельности.

71. В течение года продукцию молочного и мясного скотоводства приходуют с кредита счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», на дебет соответствующих счетов: счет 43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Продукция животноводства» – при получении молока;

счет 10 «Материалы» – при оприходовании побочной продукции (навоза и др.);

счет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство» – при непосредственном списании стоимости навоза на затраты производства продукции растениеводства;

счет 11 «Животные на выращивании и откорме» – при получении приплода животных и прироста живой массы скота на выращивании и откорме.

Готовую продукцию скотоводства, приплод и прирост живой массы животных в течение года оценивают по плановой (нормативной) себестоимости с доведением в конце года до фактической себестоимости.

На основании данных первичных и сводных документов при журнально-ордерной форме учета по соответствующим аналитическим счетам животноводства информация систематизируется в Накопительной ведомости учета затрат (ф. № 301-АПК) (в дебетовой части затраты по статьям, в кредитовой части – выход продукции по плановой себестоимости). Ежемесячно итоги из накопительных ведомостей переносятся в регистр аналитического учета: Лицевой счет (производственный отчет) подразделения (ф. № 83-АПК) или Ведомость аналитического учета затрат на производство (ф. № 84-АПК).

В этих регистрах затраты и выход продукции по каждому аналитическому счету отражаются ежемесячно с нарастающим итогом с начала года (по дебету затраты, по кредиту полученная продукция по плановой себестоимости). В конце года на основе ин-

формации, накопленной в них, определяют фактическую себестоимость соответствующих видов продукции животноводства.

3.3. Особенности учета затрат в специализированных скотоводческих организациях с промышленной технологией производства

72. В отрасли скотоводства в ряде регионов страны созданы крупные специализированные организации с промышленной технологией производства. Во многих случаях они функционируют на межхозяйственной основе, поскольку их создание требует значительных вложений средств, что не под силу отдельным хозяйствам. Такие организации занимаются доращиванием и откормом крупного рогатого скота, направленным выращиванием племенного молодняка, производством молока.

На каждом из таких организаций учет строится в зависимости от особенностей производственной деятельности и принятой технологии. Поэтому на них по субсчету 20-2 номенклатура объектов затрат может быть более детализирована, чем в обычных хозяйствах. Примером могут служить специализированные организации по направленному выращиванию нетелей и первотелок.

В этих хозяйствах могут открывать следующие аналитические счета по счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство»:

«Выращивание телок до случного возраста» – здесь учитывают затраты на содержание телочек от 10 – 20-дневного возраста до их осеменения;

«Телки первой половины стельности» – на этом счете отражают затраты на содержание осемененных телок до 5 – 6-месячной стельности;

«Телки второй половины стельности» – на счете ведут учет затрат по содержанию телок второй половины стельности до их растела;

«Коровы для реализации» – на счете учитывают затраты на содержание растелившихся первотелок вплоть до их реализации.

Себестоимость прироста живой массы и приплода в этих хозяйствах составляет все затраты на выращивание телок до момента их отела за вычетом стоимости побочной продукции. Себестоимость молока, получаемого от коров-первотелок, определяется суммой затрат (за вычетом стоимости побочной продукции) на их содержание с момента отела до продажи

Стоимость выращенных животных учитывают на отдельном субсчете к счету 11 «Животные на выращивании и откорме». Отелившихся телок в основное стадо не переводят (они являются товарной продукцией) и учитывают на отдельном субсчете «Коровы для реализации» к счету 11.

73. На специализированных скотоводческих предприятиях может быть организовано для выращивания высокопродуктивных животных получение эмбрионов от животных-доноров с последующей их трансплантацией для обновления стада животных в хозяйствах-пользователях. Учет затрат на содержание животных-доноров ведут на отдельном аналитическом счете по субсчету 20-2. На дебет счета относят все затраты по содержанию животных, на кредит – выход эмбрионов. Эмбрионов животных реализуют хозяйствам-пользователям по договорным ценам. Их стоимость в этих хозяйствах включают в прочие основные затраты на содержание основного стада животных.

Затраты на содержание коров-кормилиц со дня перевода их в кормилицы учитывают отдельно от коров молочного стада и относят на содержание телят, поскольку именно телята высокопродуктивных пород скота являются основной продукцией данной учетной группы животных.

74. На откормочных и других сельскохозяйственных предприятиях с промышленной технологией, специализирующихся на производстве говядины (выращивание и откорм сверхремонтного молодняка крупного рогатого скота), открывают следующие аналитические счета объектов учета затрат·

«Выращивание сверхремонтного молодняка» – на данном счете учитывают затраты на содержание бычков и телочек от 10 – 20-дневного возраста до 6 месяцев;

«Доращивание молодняка» – на счете отражают затраты по содержанию бычков и телочек в возрасте от 6 до 12 месяцев;

«Заключительный откорм скота» – на этом счете учитывают затраты по содержанию бычков и телочек старше 12 месяцев и до конца откорма.

При необходимости на комплексах по производству говядины учет затрат по откорму скота ведется по однородным партиям животных, поставленных на откорм по возрастным группам, воловням и т.д. В данном случае формируемая информация производственного учета – обеспечить данными об эффективности производства продукции по основным технологическим группам содержания животных. Общая схема учета затрат и выхода продукции животноводства может быть представлена в следующем виде (рис. 5).

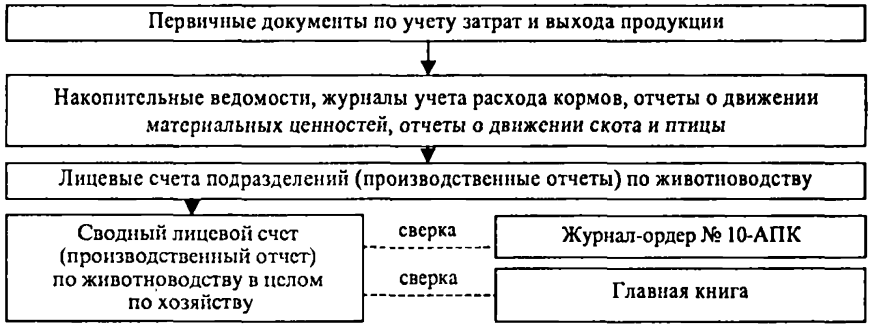

Рис. 5. Схема учета затрат и выхода продукции скотоводства

3.4. Учет затрат и выхода продукции переработки молока и забоя мясного скота в цехах промышленного производства

75. В сельскохозяйственных организациях для переработки продукции скотоводства могут организовать промышленные производства. К ним относятся: производство по переработке молока, пункты по забою и первичной переработки скота.

Для учета затрат в указанных промышленных производствах на сельскохозяйственных предприятиях предназначен субсчет 3 «Промышленное производство» счета 20 «Основное производ-

ство», по дебету которого отражают затраты в соответствующих промышленных производствах, по кредиту – выход продукции. В основе методики построения учета затрат в промышленных производствах сельскохозяйственных предприятий лежит учет в соответствующих отраслях промышленности.

В зависимости от вида производства и особенностей технологии в промышленных производствах могут применяться следующие методы учета затрат и исчисления себестоимости: простой (попроцессный), позаказный, попередельный, нормативный.

76. Учет затрат на счете 20 «Основное производство» по субсчету 3 «Промышленное производство» ведут по видам производств и статьям затрат. На каждое производство (а при наличии нескольких фаз переработки – на каждый передел) открывают отдельный аналитический счет. Например, на маслодельном цехе при производстве сливочного масла можно выделить несколько фаз: переработка молока на сливки, сливок на масло. Из молока, кроме того, вырабатывают сыры, а из обезжиренного молока – обезжиренный творог. Соответственно строят и аналитический учет.

На аналитических счетах переработки продукции скотоводства учитываются забой скота, переработка молока и молочных продуктов, переработка продуктов забоя скота.

В этих производствах затраты учитывают по следующей номенклатуре статей:

1. «Сырье для переработки».
2. «Нефтепродукты».
3. «Топливо и электроэнергия на технологические цели».
4. «Работы и услуги сторонних организаций».
5. «Оплата труда» (с разбивкой по видам начисления заработной платы).
6. «Отчисления на социальные нужды».
7. «Содержание основных средств» (по видам затрат).
8. «Работы и услуги вспомогательных производств».
9. «Налоги, сборы и другие платежи».
10. «Прочие затраты».
11. «Потери от брака».

12. «Общепроизводственные расходы».

13. «Общехозяйственные расходы».

77. В статье «Сырье для переработки» отражают стоимость сырья для переработки и материалов, которые образуют основу изготовляемой продукции в данном промышленном производстве или являются необходимым компонентом при ее изготовлении. Например, на скотоубойной площадке (цехе) – забиваемых животных; в молочном производстве – молоко, молочные продукты и т. д. Следует отметить, что сельскохозяйственное сырье своего производства (молоко и др.), отпущенное для переработки в промышленные производства, списывается на данную статью по плановой себестоимости в течение года с корректировкой в конце года до фактической.

78. Статьи «Нефтепродукты», «Топливо и электроэнергия на технологические цели» предназначены для отражения стоимости израсходованных нефтепродуктов, топлива (жидкого, твердого, природного газа) и электроэнергии (выработанной, покупной) на технологические нужды при переработке продукции.

79. В статье «Работы и услуги сторонних организаций» учитывается стоимость оказанных услуг и выполненных работ подрядных организаций по переработке сырья (давальческого сырья), техническому обслуживанию оборудования и технологических процессов переработки и др.

80. В статье «Оплата труда» учитывают начисленную заработную плату (оплату труда) работникам, обслуживающим технологический процесс в данном виде промышленного производства, с указанием количества отработанных человеко-часов; отчисления сумм в резервы на оплату отпусков; начисленную оплату труда на операциях, сопутствующих технологическому процессу (подвозка и подноска сырья, материалов и тары к рабочим местам, мойка стеклопосуды и др.), а также расходы на выплату различных надбавок и доплат (за работу в ночное время, за сверхурочное время и др.).

81. В статье «Отчисления на социальные нужды» учитывают отчисления на социальное страхование, в пенсионный фонд и на медицинское страхование пропорционально сумме оплаты труда работников промышленных производств.

82. В статье «Содержание основных средств» отражают затраты на обслуживание и эксплуатацию оборудования, амортизацию и затраты (отчисления) на ремонт основных средств. В составе затрат на обслуживание и эксплуатацию основных средств учитывают оплату труда персонала, обслуживающего основные средства, затраты на вспомогательные материалы и топливо, другие затраты, связанные с обслуживанием и эксплуатацией основных средств.

Амортизация и затраты (отчисления) на ремонт основных средств включают амортизационные отчисления и расходы на ремонт либо отчисления в ремонтный фонд по основным средствам, используемым в данном промышленном производстве: здания, сооружения, производственное оборудование, транспортные средства и т.п.

На эту статью относят также расходы по содержанию производственного и подъемно-транспортного оборудования, цехового транспорта по внутрицеховому перемещению грузов, расход мелкого инвентаря, инструментов и приспособлений.

83. В статье «Работы и услуги вспомогательных производств» учитывают работы и услуги, предоставленные собственными вспомогательными производствами: расход воды на технологические цели, холода на замораживание, охлаждение и хранение перерабатываемой продукции. Услуги собственных вспомогательных производств списывают в течение года по плановой себестоимости работ с корректировкой в конце года до фактической.

84. Статья «Налоги, сборы и другие платежи» предназначена для отражения расходов финансовых ресурсов (налогов, включаемых в себестоимость продукции, других финансовых расходов).

85. Статья «Прочие затраты» выделяется для учета расходов, не включенных в предыдущие статьи. Сюда относят расходы на техническую пропаганду и стандартизацию, расход спецодежды и обуви, выдаваемых рабочим промышленных производств, затраты на тару и упаковку продукции.

86. По статье «Потери от брака» отражается стоимость окончательно забракованной продукции, сырья и материалов, испорченных при наладке оборудования или сверх установленных норм, а также расходы по исправлению брака. Браком в производстве считаются изделия, полуфабрикаты и работы, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению или же могут быть использованы лишь после исправления. Предварительно затраты на исправление брака, как и стоимость самого брака, накапливаются на счете 28 «Брак в производстве». На данную статью относят также недостачи материальных ценностей, принятые за счет хозяйств, и потери от простоев по внутрипроизводственным причинам.

87. Последние две статьи «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы» предназначены для отражения затрат на организацию и управление производством в цехах (цеховые расходы), а также общехозяйственные расходы в установленном порядке, отнесенные на данную статью. Предварительно эти расходы накапливаются постатейно на соответствующих счетах и сюда относятся комплексно.

Учет затрат в промышленных производствах оформляют соответствующими первичными документами установленной формы: нарядами на сдельную работу (формы № 130 и 131-АПК), накладными (ф. № 264-АПК), лимитно-заборными ведомостями (ф. № 269-АПК) и др. Данные первичных документов в установленном порядке систематизируют в накопительной ведомости учета затрат (ф. № 301-АПК), отчетах о движении материальных ценностей (ф. № 265-АПК) и др.

88. От переработки молока получают молочные продукты – сливки, масло сливочное, сыр, творог и др. В незначительных производствах учет затрат ведут простым методом в целом по производству.

Себестоимость отдельных видов продукции переработки молока (сливки, сметана, масло, творог и т. п.) определяют на основе распределения общей суммы учтенных затрат на отдель-

ные виды продукции пропорционально их стоимости по реализационным ценам.

89. Если переработка молока в хозяйстве является постоянно действующим производством, учет затрат ведут по технологическим фазам (переделам): переработка молока на сливки, переработка обезжиренного молока на обезжиренный творог, переработка сливок на масло и т.д., с открытием на каждый передел аналитического счета. Отдельно учитывают цеховые расходы. Основные затраты и цеховые расходы на переработку молока учитывают по установленной номенклатуре статей.

В производстве по переработке молока важное значение имеет постоянный контроль за расходом молочного сырья (молока, сливок и др.) и выходом готовой продукции. Для этой цели предназначены ведомости переработки молока и молочных продуктов (ф. №27-СП). В них регистрируют в хронологической последовательности поступление молочного сырья в переработку, наименование полученных из переработки продуктов, их количество и содержание жира. Оборотную сторону ведомости используют для учета рабочего времени и подсчета заработка. Здесь же отражают расходование полученных продуктов переработки молока

90. Затраты по забою скота, а также стоимость поступившего для забоя скота учитывают на отдельных аналитических счетах по субсчету 3 синтетического счета 20, открываемых по видам забиваемого скота. Если в хозяйстве есть отдельный забойный цех и нет возможности относить расходы по забою непосредственно на соответствующие аналитические счета, для их учета открывают отдельный аналитический счет. На этом счете также отражают основную и дополнительную оплату труда с отчислениями на социальные нужды, амортизацию и затраты (отчисления) на ремонт оборудования и помещений, электроэнергию, водоснабжение, услуги вспомогательных производств, вспомогательные материалы и др. С этого счета затраты распределяют пропорционально живой массе забитых животных на соответствующие аналитические счета по видам и группам животных, где учитывают количество голов, живую массу и стоимость забитых животных. В результате

забоя скота приходуют основную продукцию – мясо, и побочную – шкуры, рога и т.п. Следует иметь в виду, что полученное в результате забоя скота мясо приходуют с учетом его сортности.

91. Выход продукции переработки молока и забоя скота в организациях учитывают по кредиту субсчета 20 – 3 «Промышленное производство» в корреспонденции с дебитом счетов:

счет 43 «Готовая продукция», субсчет 3 «Продукция промышленности и подсобных производств» – на стоимость оприходованной продукции, если она предназначена для продажи или собственных нужд;

счет 10 «Материалы» – на стоимость продукции, оприходованной в качестве сырья и материалов для собственного производства, а также в качестве кормов (обрат, сыворотка и т.п.).

Кроме того, по кредиту субсчета 20-3 в конце года отражают калькуляционные разницы по доведению плановой себестоимости продукции до фактической с отнесением разницы (экономия перерасход) на счета 43, 10, 90 и др. в зависимости от направления использования продукции.

Ежемесячно данные первичных документов, журналов учета работ и затрат и других документов переносят в лицевые счета (производственные отчеты) подразделений (промышленных производств).

На основании данных лицевых счетов (производственных отчетов) делают записи в журнал-ордер №10-АПК по кредиту субсчета 20-3 и дебету корреспондирующих счетов. Если в хозяйстве промышленные производства рассредоточены в разных подразделениях или имеется несколько одноименных производств, то по субсчету 20-3 составляется сводный лицевой счет по хозяйству в целом.

3.5. Организация аналитического и синтетического учета затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве при журнально-ордерной форме

92. Основным регистром по учету затрат на производство и выхода продукции является лицевой счет (производственный

отчет) подразделения формы № 83-АПК. В зависимости от организации учета затрат в предприятии лицевой счет (производственный отчет) ведется по-разному. Если затраты учитывают по подразделению в целом (без разбивки по отдельным объектам учета затрат), то лицевой счет открывают на год, ежемесячно занимая в нем только одну графу на затраты и выход продукции соответствующего месяца. При учете затрат и выхода продукции по отдельным объектам (видам животных и т. д.) на каждый объект учета отводят отдельную графу, и он открывается на месяц либо при использовании вкладных листов на более продолжительный период.

Лицевые счета подразделений в целом по предприятию сводятся в сводном лицевом счете (производственном отчете), в котором ведется аналитический учет в целом по предприятию по субсчету 20-2 «Животноводство».

93. При необходимости вместо сводных лицевых счетов предприятия могут вести ведомости аналитического учета затрат на производство (форма № 84-АПК), в которые ежемесячно переносятся данные о затратах и выходе продукции из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений формы 83-АПК. Лицевой счет (производственный отчет) подразделения формы № 83-АПК включает два раздела. В первом разделе находят отражение все расходы подразделений по установленным статьям затрат, объектам аналитического учета по дебету счета 20, субсчета 20-2. Записи хозяйственных операций в этом разделе лицевого счета (производственного отчета) подразделения производят на основании журналов учета работ и затрат, накопительных ведомостей учета работы грузового автотранспорта и использования машинно-тракторного парка, отчетов о движении материальных ценностей (формы № 120, 121), ведомостей по учету амортизации и др. первичных и накопительных документов по дебету счета 20, субсчета 20-2. Вместе с записями операций по затратам на производство продукции по дебету счета 20, субсчета 20- 2 в корреспонденции с кредитуемыми счетами (субсчетами) в лицевом счете (производственном отчете) в графе 17 от-

ражаются данные по корреспондирующим счетам. Поэтому, если соответствующая статья затрат включает два и более корреспондирующих счета, она занимает в лицевом счете (производственном отчете) несколько строк. По таким статьям в регистре резервируются свободные строки. Во втором разделе лицевого счета (производственного отчета) подразделения отражается выход продукции, то есть кредит счета 20, субсчета 20-2 в корреспонденции с дебетом счетов по учету готовой продукции, материалов, затрат на производство и реализацию продукции, животных на выращивании и откорме. Данные этого раздела в сводном виде ежемесячно переносятся на лицевую сторону регистра для переноса их в журнал-ордер формы № 10-АПК. Лицевой счет (производственный отчет) формы 83-АПК открывают на каждое подразделение (бригаду, ферму) или арендатора на месяц, квартал, полугодие (год) с использованием вкладных листов. Количественные данные о затратах учитывают в предусмотренных строках за месяц и с начала года до отчетного месяца (строки 2, 4, 14, 16, 17, 18, 20, 23), а стоимостные показатели аналогично в соответствующих строках.

На основании данных лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений составляют сводный лицевой счет (производственный отчет) по животноводству с включением сумм отклонений при учете материальных ценностей по учетным ценам и не распределенных в течение отчетного периода сумм расходов в установленном порядке, если они не относятся на коммерческие расходы.

94. В организациях, применяющих вместо сводных лицевых счетов (производственных отчетов) Ведомость аналитического учета затрат на производство формы № 84-АПК, данные из лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений переносят в эту ведомость, которая открывается на календарный год. В ведомости на каждый месяц по подразделению занимается одна строка, соответственно, если подразделений несколько, используется несколько строк с выведением итогов за месяц. На каждый объект учета используется страница (разворот) ведомости.

По окончании года в ведомости по каждому объекту учета затрат выводят итоги по каждой статье затрат (по графам), в целом по статьям (дебет аналитического счета) и по выходу продукции (кредит аналитического счета). Последнюю страницу (разворот) ведомости используют для свода затрат и выхода продукции в целом по ведомости, т.е. по данному синтетическому счету 20, субсчету 20-2. Эту страницу (разворот) используют для сверки данных с другими регистрами по корреспондирующим счетам, используя для этих целей итоги затрат и выхода продукции по соответствующим графам (корреспондирующим счетам).

95. При применении для аналитического учета затрат и выхода продукции сводных лицевых счетов (производственных отчетов) свод затрат производится в бланках лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений формы № 83-АПК, куда переносятся данные о затратах и выходе продукции по каждому подразделению.

Для сверки итоговых данных по корреспондирующим счетам с другими регистрами данные графы 16 первого раздела группируются по синтетическим счетам. Данные второго раздела должны быть также обобщены по корреспондирующим счетам и с этой целью записаны на лицевой стороне сводного лицевого счета (производственного отчета) формы № 83-АПК.

В журнале-ордере формы 10-АПК кредитовые обороты по синтетическим счетам записывают на основании сумм в соответствии с корреспондирующими счетами, отраженными в лицевой части лицевого счета (производственного отчета) формы № 83-АПК (подразделения либо сводного при большом числе подразделений).

96. Учет затрат по подразделениям (видам производств и хозяйств) в лицевых счетах (производственных отчетах) или непосредственно в журнале-ордере формы № 10- АПК следует вести по количеству статей затрат, необходимых для проведения анализа производственной деятельности подразделений и организации в целом, а также для составления установленной отчетности по организации. Перечень статей расходов в лицевых счетах (производственных отчетах) подразделений (в бланке журнала-ордера) записывают в соответствии с отраслевыми Методичес-

кими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (утвержден приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003г. № 792).

Для получения дополнительных аналитических данных для проведения анализа хозяйственной деятельности организации могут применяться группировочные таблицы, листки-расшифровки и другие учетные регистры.

97. Отражение сумм общепроизводственных и общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов и платежей в целом по организации также производят в Ведомости аналитического учета формы № 84-АПК либо в сводном лицевом счете (производственном отчете) (форма № 83-АПК), на титульной стороне которого записывают номер и наименование соответствующего счета (субсчета). В разделе I лицевого счета в графе «А» записывают наименование статей расходов, а в графах 1 – 16 ежемесячно отражают фактические затраты по дебету счетов 25, 26, 97 и использование сумм резервов предстоящих расходов и платежей, учитываемых на счете 96 в корреспонденции с кредитом соответствующих счетов (02,10, 23, 60, 70, 68, 69 и др.). В разделе II ежемесячно отражают кредитовые обороты по указанным счетам в корреспонденции с дебетом соответствующих счетов. По строкам графы «А» записывают краткое содержание записи (например, по счету 26 распределение общехозяйственных расходов по отраслям основного производства (дебет счета 20). Если указанные расходы ежемесячно (ежеквартально) включают в дебет счетов учета затрат основного, вспомогательного и другого производства в нормативном размере, то в разделе II отражают нормативный размер отнесенных на затраты расходов, а разницу между фактическими расходами и нормативными списывают в конце отчетного периода в дебет соответствующего синтетического счета в целом по организации.

98. При ведении учета затрат по структурным подразделениям непосредственно на бланке журнала-ордера формы № 10-АПК

после графы 29 на свободном месте могут быть записаны от руки суммы затрат по смете на соответствующий месяц и при необходимости с начала года.

В аналогичном порядке осуществляют учет затрат на бланке лицевого счета (производственного отчета) подразделения, используя для этого свободные графы для записи данных за соответствующий период.

99. Записи в регистрах по учету затрат производят на основании первичных документов, группировочных (накопительных) ведомостей или накопительных листков-расшифровок. Данные листков-расшифровок записывают в регистре только по дебету данного счета (субсчета) по статьям затрат без указания кредитуемых счетов, так как в этих листках-расшифровках суммы по кредиту счетов отражены в других журналах-ордерах. Для этих записей предусмотрены графы «Из других журналов-ордеров» – графы 26 и 27.

После записи всех операций за отчетный месяц в регистрах, открытых по подразделениям или по счетам учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов, предстоящих расходов и платежей, подсчитывают итоги как по статьям затрат, так и по кредитуемым счетам. Сумму отклонений фактических затрат указанных расходов, учтенных в отдельных регистрах в указанном выше порядке, от включенных в затраты в нормативных размерах, в синтетическом учете отражают в отдельной графе сводного регистра по всем подразделениям по синтетическому счету (или субсчету) по организации в целом.

100. Учет затрат незавершенного производства ведут также на бланках лицевых счетов (производственных отчетов) подразделений, ведомостях аналитического учета.

Обособленный учет затрат незавершенного производства ведется в лицевых счетах (производственных отчетах) подразделений либо в ведомостях аналитического учета. При исчислении полной фактической себестоимости незавершенного производства сумму оплаты труда учитывают и отражают в журнале-ор-

дере формы №10- АПК в графе 20 по кредиту счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 (графа 23), 69 (графа 19) в корреспонденции с дебетом субсчета 20-2. В балансе организации остатки незавершенного производства отражают по фактической себестоимости. Сумма накладных расходов на указанных организациях, относящихся к незавершенному производству, учитывается в его составе. Организации, имеющие незначительные колебания стоимости незавершенного производства, короткий цикл производства, могут относить сумму накладных и других расходов, учтенных по счетам 25 и 26, полностью на товарную продукцию.

Итоговые данные по кредиту счетов из каждого регистра систематизируют по статьям затрат (объектам учета) и корреспондирующим счетам по видам производств и общим итогом переносят в соответствующие графы журнала-ордера формы № 10-АПК.

101. Суммы кредитовых оборотов по счетам, отраженным в журнале-ордере формы №10-АПК (за исключением оборотов, перенесенных в другие журналы-ордера и включенных из других журналов-ордеров – графы 16, 18, 23–27), ежемесячно в установленном порядке переносят в Главную книгу. Предварительно по корреспондирующим счетам делается сверка оборотов с данными других регистров, где соответственно отражены дебетовые обороты корреспондирующих счетов

3.6. Организация аналитического и синтетического учета затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве при автоматизированной форме учета

102. В современных условиях широкое распространение в сельскохозяйственных организациях получило применение персональных электронно-вычислительных машин (ПЭВМ) или компьютеров, что позволило автоматизировать рабочее место (АРМ) бухгалтера и в целом процедуру бухгалтерского учета. В результате созданы современные информационные системы (програм-

мы для ЭВМ) автоматизации учетно-аналитических процедур в любой организации. Результатом этого явилось создание новой формы бухгалтерского учета, которая называется «автоматизированной формой бухгалтерского учета» (рис. 6).



Рис. 6. Схема организации бухгалтерского учета по автоматизированной форме

103. При автоматизации учета затрат на производство продукции молочного и мясного скотоводства организуется АРМ бухгалтера учета затрат на производство. Особенностью организации учета затрат на производство является то, что данный участок учета широко использует информацию от других АРМ (по учету материальных ценностей, расчетных операций и др.), так как расход соответствующих средств отражается на дебете счетов учета затрат на производство, а поступление продукции – по кредиту. Поэтому очень важна рациональная увязка данных других АРМ бухгалтерии с АРМ на этом участке учета. Кроме того, АРМ бухгалтера по учету производства должно быть тесно связано с АРМ в подразделениях, поскольку сводный учет затрат на производство целиком базируется на данных учета затрат в подразделениях (бригадах, фермах).

В информационную систему АРМ по учету затрат на производство входят следующие информационные массивы: массив бухгалтерских записей по счетам учета затрат на производство, массив оборотов в разрезе корреспондирующих счетов с начала года, массив нормативно-справочных данных по счетам учета затрат на производство, вспомогательные массивы заготовок форм первичных документов (документограмм), справочные массивы классификаторов технико-экономической информации, другие массивы. Справочные массивы классификаторов включают следующие данные, которые согласно ключевым реквизитам автоматически извлекаются и используются при обработке информации. коды структурных подразделений, корреспондирующих счетов, статей затрат, элементов затрат, отклонений от норм (при нормативном методе учета) и др.

104. При получении данных от подразделений бухгалтер считывает (воспроизводит) на дисплей необходимую форму и с клавиатуры вводит в нее полученную оперативную информацию (документ, ведомость, реестр и т. д.) и ключевые реквизиты, по которым система автоматически извлекает из соответствующего массива и заполняет нужную в данном случае нормативно-справочную информацию, а также производит нужные вычисления. Все это при необходимости воспроизводится на дисплее. Одновременно полученная запись поступает в массив выходных форм в принятой в них систематизации данных

Выходная информация при необходимости может воспроизводиться на дисплее (любыми извлечениями) и распечатываться в виде машинограмм системного бухгалтерского учета.

Система аналитического учета строится с применением обычных аналитических счетов, накапливающих информацию по каждому объекту учета затрат в скотоводстве, а также с использованием системы независимых аналитических разрезов, при этом субконто выделяются по таким номенклатурам: подразделения, виды производимой продукции, статьи затрат. Это позволяет систематизировать информацию по учету затрат в животноводстве по всем номенклатурам, предусмотренным действующей системой учета.

105. Систематизация исходных данных о затратах и выходе продукции скотоводства осуществляется в соответствии с применяемыми программными продуктами, информационными технологиями и типами компьютеров (ПВЭМ), что существенно расширяет информационные возможности бухгалтерского учета и способствует рационализации всего учетного процесса.

106. Прежде всего производится упорядочение применяемых форм первичной учетной документации в соответствии с их утвержденными в установленном порядке унифицированными и специализированными формами и перечнем входящих документов, приведенными в инструкциях пользователя автоматизированного рабочего места (АРМ) бухгалтера. Особое внимание при этом обращается на наличие в организации необходимого количества первичных документов, подлежащих автоматизированной обработке.

Затем проводятся внутрихозяйственные мероприятия по внедрению автоматизированной формы учета. При этом решаются такие вопросы, как. централизация бухгалтерии; разработка должностных инструкций для лиц, связанных с выпиской, оформлением и шифровкой (кодированием) документов, ведением справочников нормативно-справочной информации (НСИ), вводом информации в персональные электронно-вычислительные машины (ПЭВМ), созданием первичных учетных документов непосредственно на ПЭВМ, получением, выверкой и использованием машинных регистров учета (ведомостей, машинограмм)

Разрабатывается новый применительно к условиям машинной обработки информации документооборот, включая графики сдачи производственными структурными подразделениями и службами организации первичных документов в бухгалтерию.

Организуется обучение учетного персонала навыкам машинной обработки информации в соответствии с рабочими инструкциями пакетов АРМ бухгалтера.

107. Автоматизация учета затрат на производство продукции скотоводства должна обеспечивать полный и достоверный учет затрат по их элементам и статьям в разрезе каждого объекта уче-

та затрат, структурного подразделения и в целом по организации как за месяц, так и нарастающим итогом с начала года.

Содержащаяся в ведомостях информация должна позволять проводить углубленный экономический анализ издержек производства и их окупаемости продукцией.

В условиях АРМ бухгалтера создается, а затем ежемесячно корректируется и обновляется массив остатков «Затраты на производство с начала года».

108. Коды аналитического и синтетического учета по счетам затрат строятся по последовательному способу кодирования и состоят обычно из 8 знаков, из которых три первых обозначают номер синтетического счета и субсчета, четвертый и пятый – группу одноименных объектов производства, остальные – объекты аналитического учета затрат

Для группировки затрат целесообразно вводить по счету 20 «Основное производство» субсчета первого и второго порядков (согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций АПК, утвержденному приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654) и аналитических счетов третьего порядка (применительно к отраслевой принадлежности).

20-2 «Животноводство» (субсчет первого порядка),

20 -2 – 21 «Скотоводство» (субаналитический счет 21 – второго порядка);

20- 2 – 21- 001 «Основное стадо молочного скота» (аналитический счет 001),

20-2 – 21-002 «Животные на выращивании и откорме» (аналитический счет 002) и т д

Аналогично строятся субсчета и аналитические счета в промышленном производстве при переработке молока и забое скота в цехах подобных промышленных производств.

109. Для учета затрат на производство в скотоводстве целесообразно разработать три вида выходных ведомостей. по учету эксплуатационных показателей работы тракторного парка и автомобильного транспорта; вспомогательные ведомости по отне-

сению затрат на счета производства; основные ведомости по учету затрат на производства.

Примерный перечень выходных регистров может быть следующим:

– ведомость распределения амортизационных отчислений по счетам производственных затрат;

– ведомость распределения заработной платы, отчислений и услуг гужевого транспорта по счетам производственных затрат;

– ведомость распределения услуг машинно-тракторного парка по счетам производственных затрат;

– ведомость распределения расходов по организации и управлению производством, отложенных расходов (будущих периодов);

– аналитическая ведомость учета затрат в скотоводстве;

– аналитическая ведомость учета затрат в целом в животноводстве;

– аналитическая ведомость учета затрат в перерабатывающих производствах по переработке молока, забое скота;

– сводная ведомость учета затрат на производство.

110. Автоматизация данного участка должна позволять иметь необходимые сведения о наличии, поступлении и выбытии готовой основной и сопряженной продукции скотоводства за месяц и нарастающими итогами с начала года по объектам аналитического учета, структурным подразделениям и материально-ответственным лицам.

В условиях автоматизированного учета на данном участке формируются отдельные массивы остатков готовой продукции, ее выхода (поступления), продажи и прочего выбытия с начала года по объектам аналитического учета и структурным подразделениям.

Для решения этой задачи используется также ряд массивов условно-постоянной информации, таких, как справочник наименований синтетических и аналитических счетов, справочник наименований структурных подразделений и материально-ответственных лиц.

В документах на поступление (выбытие) готовой продукции проставляются коды аналитического учета по каждому из синтетических счетов (43, 11, 90, 91).

По счету 43 «Готовая продукция» целесообразно использовать субсчета первого и второго порядка, а также аналитические счета по объектам производства:

43-2 «Продукция животноводства» (субсчет первого порядка);

43-2 – 21 «Продукция скотоводства» (субсчет второго порядка 21);

43-2 – 21- 001 «Продукция основного стада молочного скота» (аналитический счет 001) и т. д.

Аналогично можно использовать субсчета и аналитические счета 11 «Животные на выращивании и откорме», а также по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы».

111. Таким образом, в качестве объектов аналитического учета по каждому из счетов выступают конкретные наименования объекта получения продукции и ее промышленной переработки.

По данному участку учета рекомендуется составлять следующие выходные ведомости:

– ведомость поступления продукции, прироста живой массы и приплода;

– ведомость поступления продукции переработки молока и забоя скота;

– ведомость поступления продукции в целом по животноводству;

– ведомость учета продажи продукции в целом по организации;

– ведомость учета продажи молодняка животных.

112. Завершающим этапом автоматизированной обработки учетной информации в скотоводстве по всем участкам учета является формирование и печать оборотно-сальдового баланса и Главной книги. Для их получения используются массивы остатков по балансовым счетам, а также автоматически формируемые в процессе решения частных задач по каждому из рассмотренных выше комплексов АРМ бухгалтера файлы оборотов по счетам, которые программным путем объединяются в один общий массив.

Получение сводных учетных регистров осуществляется в комплексе АРМ бухгалтера «Сводный учет». Даже если не все участки учета автоматизированы, оборотно-сальдовый баланс мож-

но получить и без просчитывания всех задач типовых комплексов АРМ бухгалтера. В этом случае отдельные массивы остатков и оборотов по счетам могут быть введены в ПЭВМ вручную.

На основании предусмотренных ранее ведомостей, без дополнительных выборок и расчетов по всем участкам учета, заполняются все формы бухгалтерской и основные формы статистической отчетности организации. Это достигается за счет того, что структура показателей ведомостей и полученные в них итоги, как правило, идентичны аналогичным показателям и итогам форм отчетности. Объекты аналитического учета и соответствующие им коды в типовых классификаторах учетных номенклатур также увязаны с соответствующими позициями строк и граф форм отчетности.

113. Внедрение в практику учетной работы компьютеров существенно изменяет профессиональные функции и должностные обязанности учетного персонала хозяйства. Работники бухгалтерии, используя возможности пакета прикладных программ (ППП) и комплексов АРМ бухгалтера, не выполняют рутинных трудоемких ручных операций по обработке первичных документов, составлению вспомогательных ведомостей, журналов-ордеров и других учетных регистров, осуществляемых ПЭВМ, а в большей мере сосредоточиваются на выполнении контрольно-аналитических функций.

Автоматизация учетного процесса производства не только обеспечивает ряд общих преимуществ, но частично изменяет и саму методику бухгалтерского учета. В частности, это проявляется в следующем:

– при внедрении системы автоматизированного документирования, в рамках которой первичный документ создается на машинном носителе (а в случае необходимости – его копия создается на бумажном носителе), появляется возможность одновременно с разработкой документа формировать типовые бухгалтерские записи (проводки), что значительно сокращает учетный процесс и позволяет своевременно создавать необходимые ведомости (регистры) и отчеты;

– повышается аналитичность информации за счет возможности добавления к отдельным бухгалтерским счетам дополнительных признаков аналитики, в результате чего на этих счетах, кроме учетных данных, могут отражаться плановые или нормативные показатели;

– ускоряется процесс калькулирования за счет увеличения скорости выполнения заданного алгоритма арифметических расчетов, повышается аналитичность информации калькуляционных листов благодаря одновременному привлечению детализированных статей;

– быстрее происходит процесс формирования бухгалтерской отчетности и, следовательно, сокращается период ее составления. Бухгалтерский баланс и другие формы отчетности по формированию затрат, в случае необходимости, можно формировать по запросу еженедельно, ежедекадно. Повышается достоверность и аналитичность производственной и финансовой отчетности.

Автоматизированная форма учета имеет также другие преимущества перед остальными формами учета: отпадают громоздкая система взаимоотношений с вычислительными установками и все неудобства для организаций, связанные с этим; обеспечивается резкое снижение стоимости учетных процедур; за счет использования компьютеров непосредственно на рабочих местах создается возможность равномерного ввода данных в оперативном порядке по мере поступления документов; широкое применение диалогового режима и тем самым оформление в регламентном режиме (в виде машинограмм, ведомостей) только итоговой информации, необходимой для системного учета затрат и управления ими.

114. Автоматизированные форы бухгалтерского учета должны основываться на следующих требованиях: автоматизация всего технологического процесса обработки информации после ввода исходных данных в ЭВМ; перенос данных первичного учета полностью на машинные (магнитные) носители, составляющие рабочие массивы информации для обработки на ЭВМ; ввод условно-постоянной информации в память ЭВМ с целью ее много-

кратного использования. Это позволяет создание массивов нормативно-справочной информации (НСИ). В состав НСИ необходимо включать новые реквизиты, связанные с учетом расчетов по налогам, обязательным платежам и сборам; кодирование информации на разных уровнях (отдельных номенклатур и их совокупностей); систему кодирования всех хозяйственных операций. При этом необходимо в частные номенклатуры включить коды счетов финансового и управленческого учета, что даст возможность получения всей необходимой результатной информации для управления; применение, в условиях автоматизированной обработки информации, пирамидальности построения аналитического учета по объектам наблюдения (производства, учета затрат) и иерархическим уровням обобщения затрат в управленческом учете; выдача результатной информации в виде машинограмм, а также в других формах (контрольно-аналитической информации, информации в диалоговом режиме, справки, прогнозы, сводки, результаты и их корреляции, оперативные ответы на запросы управляющей системы).

3.7. Корреспонденция счетов по учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве

115. Затраты на производство продукции в скотоводстве отражают записями по дебету счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

счет 02 «Амортизация основных средств» – на сумму начисленной амортизации по основным средствам отрасли скотоводства;

счет 10 «Материалы» – на стоимость израсходованных кормов, медикаментов, биопрепаратов, подстилки, прочих материалов;

счет 20 «Основное производство», субсчета 1 «Растениеводство», 3 «Промышленное производство» – на суммы калькуляционных разниц по продукции, использованной в скотоводстве (корма, продукция переработки и др.), а также затраты по культурным пастбищам, скормленным скоту на выпас,

счет 23 «Вспомогательные производства» – на стоимость услуг вспомогательных производств и машинно-тракторного парка;

счет 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» – на суммы общепроизводственных и общехозяйственных расходов, отнесенные на скотоводство;

счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – на суммы услуг прочих производств и хозяйств для скотоводства;

счет 97 «Расходы будущих периодов» – на суммы расходов будущих периодов, отнесенные на скотоводство;

счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» – на балансовую стоимость павшего молодняка и животных на откорме, относимую на затраты скотоводства и т.д.

Записи по кредиту счета 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство», ведут в корреспонденции с дебетом следующих счетов:

счет 43 «Готовая продукция», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» – на стоимость оприходованной основной и побочной продукции, прироста живой массы;

счет 20 «Основное производство», субсчет 1 «Растениеводство» – на стоимость навоза при содержании животных путем выпаса, относимого на содержание культурных пастбищ;

Кроме того, по кредиту субсчета 20-2 отражают списание в конце года калькуляционных разниц по продукции животноводства на счета 43, 11, 20-3, 29, 90 в зависимости от направления использования продукции.

116. При рассмотрении корреспонденции счетов по счету 20, субсчет 2 «Животноводство», следует иметь в виду, что на этот счет относится падеж животных, учитываемый на счете 11 (кроме падежа по вине материально-ответственных лиц и вследствие стихийных бедствий).

Падеж животных на выращивании и откорме списывают по кредиту счета 11 на дебет счета 94, а затем с кредита счета 94 на дебет субсчета 20-2. В итоге по субсчету 20-2 происходит увеличение суммы затрат, т.е. себестоимость выращиваемого и откармливаемого поголовья соответственно возрастает.

3.8. Корреспонденция счетов по учету затрат и выхода продукции переработки молока и забоя мясного скота в цехах промышленного производства

117. Затраты по дебету счета 20 «Основное производство», субсчет 3 «Промышленное производство», учитывают в зависимости от видов расходов в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

счет 02 «Амортизация основных средств» – на суммы начисленной амортизации основных средств;

счет 23 «Вспомогательные производства» – на стоимость услуг вспомогательных производств;

счет 43 «Готовая продукция» – на сумму сельскохозяйственной продукции (молока), отпущенной в переработку,

счет 10 «Материалы» – на стоимость израсходованных материалов;

счет 11 «Животные на выращивании и откорме» – на стоимость забитых животных в забойных площадках, цехах;

счет 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» – на сумму общепроизводственных и общехозяйственных расходов и др.

118. По кредиту субсчета 20-3 учитывают выход продукции по переработке молока и забою скота в корреспонденции с дебетом счетов:

счет 43 «Готовая продукция», субсчет 3 «Продукция промышленности и подсобных производств» – на стоимость оприходованной продукции, если она предназначена для продажи, а также частично и для собственных нужд;

счет 10 «Материалы» – на стоимость продукции, оприходованной в качестве сырья и материалов только для собственного производства.

Кроме того, по кредиту субсчета 20-3 в конце года отражают корректирование плановой себестоимости продукции до фактической с отнесением разницы (экономия, перерасход) на счета 43, 90 и др. в зависимости от направления использования продукции.

4. Калькуляция себестоимости продукции молочного и мясного скотоводства

4.1. Калькуляция себестоимости продукции молочного скотоводства

119. Для исчисления себестоимости продукции составляется калькуляция (от латинского calculation – считать, подсчитать), которая является заключительным этапом учета затрат на производство.

Калькуляция себестоимости имеет огромное значение для оценки научной обоснованности норм и нормативов затрат, контроля за их изменениями в динамике и выявления резервов снижения затрат, а также установления и оперативного пересмотра продажных цен на продукцию. Калькуляция – это методический прием (способ) бухгалтерского учета, предназначенный для группировки, распределения затрат и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) по статьям расходов, объектам производства (бухгалтерского наблюдения) и учета.

Сущность калькуляции в условиях рынка определяется реальными производственными условиями организации, необходимостью получения показателей себестоимости для соизмерения затрат, назначения цены, контроля и принятия решений, по регулированию производства.

120. Важным методологическим моментом при калькуляции себестоимости продукции скотоводства является определение и выбор объектов калькуляции.

Объектами калькуляции в скотоводстве для конкретного объекта производства и учета затрат являются качественно однородные полученные виды продукции (молоко, приплод, прирост живой массы скота, живая масса скота).

121. Определенное методологическое значение при исчислении себестоимости продукции скотоводства имеет также выбор калькуляционных единиц. Калькуляционными единицами здесь служат единицы, принятые для измерения полученной продукции

(центнер) и приплода животных (голова). При калькуляции себестоимости продукции скотоводства необходимо в конкретной организации (в зависимости от использованных методов производственного учета и систем учета затрат – выбранной учетной политики) определить калькуляционный период. Калькуляционный период – это период, за который обобщаются затраты и исчисляется себестоимость продукции. В молочном и мясном скотоводстве, как правило, исчисляют фактическую себестоимость продукции по данным производственного учета затрат с начала года по состоянию на конец отчетного года (на 31 декабря отчетного года).

122. В молочном скотоводстве объектами исчисления себестоимости (калькуляции) являются: по основному стаду – молоко и приплод, по выращиванию молодняка и откорму взрослого скота – прирост живой массы и общая живая масса скота.

В молочном скотоводстве по основному молочному стаду себестоимость 1ц молока и 1 головы приплода определяется затратами на содержание молочных коров и быков-производителей за исключением затрат, отнесенных на другие виды продукции: навоз, шерсть-линька и волос-сырец После исключения из общей суммы затрат в молочном скотоводстве стоимости навоза, шерсти-линьки и волоса-сырца, оставшиеся затраты распределяются в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко – 90%, на приплод – 10%.

При этом для исключения побочной продукции (навоза, шерсти-линьки, волоса-сырца) из общей суммы затрат ее оценивают по установленной цене: навоза – по цене приобретения минеральных удобрений с учетом содержания в данной побочной продукции действующего вещества минеральных удобрений (азота, фосфора, калия); шерсти-линьки и волоса-сырца – по цене возможной продажи или использования.

Навоз в хозяйствах могут оценивать также исходя из нормативных (расчетных) затрат на его уборку в конкретных условиях и стоимости подстилки. Жидкий навоз учитывают в зависимости от его влажности в пересчете на подстилочный навоз по установленным коэффициентам. Жидкий навоз влажностью более 95 % относят к

сточным водам животноводческих ферм. Нормативные (расчетные) затраты на уборку навоза складываются из затрат по его выемке из навозонакопителей и хранению по технологическим картам и суммы амортизационных отчислений по основным средствам, используемым для удаления навоза на навозохранилище. Себестоимость 1 т навоза определяют делением общей суммы затрат на его массу.

Например, амортизационные отчисления по основным средствам, используемым для удаления навоза, за год – 350 тыс. руб.; расчетные затраты по выемке из навозонакопителей и хранению – 250 тыс. руб.; стоимость подстилки – 200 тыс. руб., то есть всего затрат – 800 тыс. руб. Масса навоза – 2000 т. Себестоимость 1 т навоза составит 400 руб. (800000 : 2000).

123. Себестоимость 1 ц молока исчисляют делением суммы затрат, приходящейся на его производство, на физическую массу полученного молока, а себестоимость 1 головы приплода – делением затрат, отнесенных на него, на полученное количество приплода (табл. 7).

Таблица 7

Исчисление себестоимости продукции основного стада в молочном скотоводстве

Показатели	Количество (в ед. измер)	Затраты, тыс руб	Себестоимость единицы продукции, руб.
1 Затраты на производство в основном молочном скотоводстве - всего	–	8353	–
2. Получено за год:			
а) молоко, ц	26967	–	–
б) приплод, голов	567	–	–
3 Затраты на производство в основном молочном скотоводстве за вычетом стоимости побочной продукции	–	8244	–
Из них отнесено на			
а) молоко (90%)	–	7420	–
б) приплод (10%)	–	824	–
4 Себестоимость			
а) 1ц молока	–	–	275,2
б) 1 головы приплода	–	–	1453,3

124. Себестоимость 1 ц прироста молодняка всех возрастов и взрослых животных, выбракованных из основного стада и поставленных на откорм, рассчитывают делением затрат на их содержание на количество центнеров прироста живой массы. Для определения прироста живой массы за отчетный период (год) к живой массе поголовья каждой группы молодняка и животных на откорме, учтенной на конец отчетного периода, прибавляют живую массу выбывших из этих групп за этот же период животных (включая павших) и вычитают живую массу поголовья, имевшегося в группе на начало отчетного периода, а также животных, поступивших в группу за отчетный период.

Для удобства валовой прирост живой массы скота (ВП) можно определить по формуле:

$$ВП = М_к + М_в - М_п - М_н,$$

где $М_к$ – масса поголовья скота на конец года;

$М_в$ – масса выбывшего поголовья скота за год, включая массу павшего поголовья на последнее взвешивание до падежа;

$М_п$ – масса поступившего поголовья и приплода;

$М_н$ – масса поголовья на начало года.

Для исчисления фактической себестоимости поголовья, как выбывшего (реализованного, переведенного в другие возрастные группы, забитого, погибшего от стихийных бедствий, павшего по вине работников), так и оставшегося на конец года, рассчитывается себестоимость 1 ц живой массы скота.

125. Себестоимость калькулируемого поголовья равна стоимости животных на начало года, стоимости животных, поступивших на выращивание и откорм со стороны и из других учетных групп, стоимости приплода и прироста за отчетный год. Живая масса калькулируемого поголовья включает живую массу оставшегося на конец года и выбывшего в течение года (реализованного, переведенного в другие группы и т.д.) поголовья, за исключением живой массы павшего поголовья, стоимость которого была учтена по статье «Потери от падежа животных». Делением себестоимос-

ти калькулируемого поголовья, за вычетом плановой себестоимости павших животных (которая учтена по статье «Потери от падежа животных»), на его живую массу получают себестоимость 1 ц живой массы скота.

По исчисленной таким образом себестоимости живой массы оценивают животных, реализованных предприятием, переведенных в основное стадо, оставшихся на конец года и погибших от стихийных бедствий и по вине работников хозяйства.

Для расчета себестоимости живой массы данные о наличии и движении поголовья (количество голов, живая масса, стоимость) со счета 11 «Животные на выращивании и откорме», субсчетов 11-1 «Молодняк животных» и 11-2 «Животные на откорме», переносят в таблицу расчета себестоимости продукции (табл. 8).

Таблица 8

Расчет себестоимости 1 ц живой массы животных на выращивании и откорме

Показатель	Количество голов	Живая масса, ц	Стоимость, тыс. руб.
Остаток на начало года	1169	3034	3956
Поступило в течение года:			
приплод	567	167	824
прирост	–	2490	4173
Куплено	2	7	17
Поступило со стороны	–	–	–
Итого (включая остаток)	1738	5696	8970
Себестоимость 1ц живой массы (8970000 : 5696)	×	×	1575
Переведено в основное стадо	80	388	611
Продано	482	2272	3578
Забито	–	–	–
Падеж	–	–	–
Прочее выбытие	–	–	–
Остаток на конец года	1176	3036	4781

Из таблицы расчета видно, что себестоимость 1ц живой массы составляет 1575 руб.; себестоимость поголовья, переведенного в основное стадо, – 611 тыс. руб. (388 × 1575); проданного поголовья – 3578 тыс. руб. (2272 × 1575); оставшегося в хозяйстве на конец года – 4781 тыс. руб. (3036 × 1575).

Таким образом, приходную часть таблицы полностью и расходную по количеству голов и живой массы заполняют на основании данных о движении животных по счету 11 «Животные на выращивании и откорме». Разделив по приходу общую стоимость скота, прошедшего через счет 11 (в нашем примере 8970000 руб., куда, естественно, вошла и стоимость прироста живой массы в плановой оценке в течение года, скорректированная до фактической себестоимости в конце года), на общую живую массу (в нашем примере 5696 ц), получают себестоимость 1 ц живой массы (в нашем примере 1575 руб.). Умножением этой себестоимости на живую массу в расходной части таблицы определяют суммы по направлениям использования животных.

При расчете себестоимости 1 ц живой массы для удобства можно использовать следующую формулу.

$$(З+С_н+С_п+С_{пр}) : (М_к+М_в),$$

где З – затраты, отнесенные на прирост живой массы данной учетной группы животных;

$С_н$ – стоимость скота на начало года;

$С_п$ – стоимость поступившего поголовья;

$С_{пр}$ – стоимость приплода, полученного в данном году;

$М_к$ – масса поголовья на конец года;

$М_в$ – масса выбывшего за год поголовья (без прироста живой массы по павшим животным).

4.2. Калькуляция себестоимости продукции мясного скотоводства

126. Объектами исчисления себестоимости продукции мясного стада коров с телятами до 8 месяцев являются приплод, прирост

живой массы и живая масса телят до 8 месяцев, а продукции животных на выращивании и откорме – прирост живой массы и живая масса.

В мясном скотоводстве приплод оценивается исходя из живой массы теленка при рождении и плановой себестоимости 1 ц прироста живой массы 8-месячных телят.

Чтобы определить себестоимость 1 ц прироста живой массы телят в возрасте до 8 месяцев, необходимо к фактической себестоимости телят, учтенных на начало года, прибавить затраты на содержание стада коров с телятами до 8 месяцев (за вычетом стоимости побочной продукции) и стоимость купленного молодняка и эту сумму разделить на вес молодняка, числящегося в этой группе (без павшего молодняка).

127. Для получения массы всего поголовья к массе молодняка на начало года прибавляют массу поступившего приплода, валовой привес молодняка за год и массу молодняка, приобретенного на стороне. Себестоимость 1 ц живой массы телят в возрасте до 8 месяцев исчисляют в таком же порядке, как и по молочному стаду.

Себестоимость одного теленка-отъемыша в восьмимесячном возрасте определяют делением исчисленной фактической себестоимости всех отнятых телят на их количество.

Себестоимость 1 ц живой массы молодняка старше 8 месяцев и взрослого мясного скота на откорме исчисляют в таком же порядке, как и молодняка на выращивании и откорме в молочном скотоводстве.

4.3. Калькуляция себестоимости продукции переработки молока и забоя скота в цехах промышленного производства

128. Объектами исчисления себестоимости переработки молока являются сливки, сметана, масло, творог, сыр и др. Для исчисления себестоимости каждого вида продукции из общей суммы учетных затрат на переработку вычитают стоимость обрата, сыворотки и пахты по ценам реализации и разницу распределя-

ют между видами продукции пропорционально их стоимости по ценам реализации.

129. Если в организации учет затрат по переработке молока ведут по технологическим переделам, то себестоимость молочной продукции исчисляют на основании данных об учетных затратах и выходе продукции по каждой стадии (переделе) производства.

На первой фазе (передел) исчисляют себестоимость сливок. Для этого из общей суммы затрат на данном переделе (включая сумму расходов на организацию производства и управление) вычитают стоимость обезжиренного молока по ценам реализации и оставшуюся сумму затрат относят на количество полученной основной продукции – сливок. При этом может определяться себестоимость сливок разной жирности (10, 20% и т.п.).

На второй фазе исчисляют себестоимость сливочного масла. Для этого из учтенной суммы затрат на данном переделе, включая стоимость сливок и распределенные расходы на организацию производства и управление, вычитают стоимость побочной продукции (пахты) по ценам реализации либо плановой себестоимости при использовании в своем хозяйстве, а оставшуюся сумму затрат относят на полученную основную продукцию – сливочное масло. Таким же путем определяют себестоимость продукции и по другим переделам при наличии раздельного учета затрат (производство сыра, жирного творога, сгущенного молока).

130. От забоя скота хозяйства получают мясо как основную продукцию, так и субпродукты, шкуры, копыта, рога и др. – как побочную продукцию. Определяют себестоимость каждого вида продуктов забоя скота. Для определения себестоимости мяса из общей суммы затрат (включая стоимость забитого поголовья) вычитают стоимость субпродуктов, шкур и другой побочной продукции по ценам реализации и остаток распределяют на мясо исходя из его стоимости по ценам реализации. Себестоимость 1 ц мяса исчисляют делением суммы затрат на его производство на количество мяса.

5. Управленческие аспекты учета затрат и продукции в молочном и мясном скотоводстве

131. В современных условиях для управления деятельностью хозрасчетных подразделений (центров ответственности) и отдельных видов производства в каждой организации необходима информация, которая позволяет оперативно реагировать на отклонения от плановых и нормативных показателей, что вызвано внедрением экономических методов управления, децентрализацией управления и созданием центров ответственности для обеспечения конкурентоспособности и устойчивости развития.

132 В связи с этим сложившаяся система бухгалтерского учета в скотоводстве нуждается в реформировании и увязке с социально-экономическими преобразованиями и международной практикой, ориентированном на усилении его управленческой направленности.

133. Прежде всего целесообразно изменить показатели учета, характер и степень их обобщения, а главное – формы и способы их представления потребителям. Кроме того, правильные управленческие решения на любой период станут возможными в скотоводстве только при наличии информации, отражающей в динамике результаты производственной деятельности за предыдущий и настоящий периоды (или, например, по переделам, циклам производства и т.п.), позволяющей установить положительные и отрицательные стороны и определить или спрогнозировать результаты. Переход к рыночной экономике требует коренного пересмотра системы методов управления и формирования ее в направлении управления эффективностью производства продукции.

134. В условиях рыночной экономики существенное значение в системе управления приобретает требование полноты характеристики управляемого объекта и его внешнего окружения, в связи с чем все более необходимой становится комплексная бухгалтерская и контрольно-аналитическая информация для установления или выяснения причинно-следственных связей между факторами производства В скотоводстве осуществлять такой учет, контроль и анализ важнее, чем в других отраслях животновод-

ства, так как здесь на достигнутые или предполагаемые результаты больше влияют биологические и природные факторы. На формирование затрат, себестоимость и результаты скотоводства можно воздействовать не только через стоимостные и натуральные показатели, но и приспособлением к погодным условиям и рациональным использованием биологических особенностей, что можно учитывать только в рамках специальной подсистемы бухгалтерского учета – управленческого учета, который должен быть нацелен на поиск, сбор, регистрацию, интерпретацию, выработку и предоставление необходимой для управления информации.

135. В этих целях управленческий учет должен в равной степени оперировать: физическими измерителями, качественными параметрами, стоимостными эквивалентами, ориентацией объектов наблюдения в системе учетных координат, временной и пространственной идентификацией. Так, нельзя признать хорошо работающей организацию, прибыль которой соответствует плану или превышает плановое задание, в то время когда удельное использование рациона кормов в животноводстве высокое, падеж скота значительный. Все это в одинаковой мере означает потери. Чтобы выявить перерасход кормов, в нашем примере нужно на основании информации о стоимостных и натуральных показателях (в т.ч. качественных) проанализировать себестоимость поставляемых кормов и их состав.

136. В системе информационного обеспечения потребностей управления необходимо обеспечение согласованности, сопоставимости показателей планирования и учета, для чего в крупных сельскохозяйственных организациях можно вести непрерывное наблюдение и оценку деятельности подразделений скотоводства в течение года, что позволяет оперативно вмешиваться в ход производственных процессов с целью улучшения работы производственных подразделений. В скотоводстве имеются такие затраты и доходы, наблюдение за формированием которых, выявление отклонений от плана (нормативов) необходимо осуществлять систематически (по переделам производства, циклам и времени произведения и т.д.). Среди них такие, как использование

средств защиты животных, кормов и т.д. Сопоставимость показателей и согласованность системы планирования и учета позволяет разработать надежные нормы затрат и смет расходов, а также повышает эффективность контроля.

137. Для создания надежной информационной базы управления скотоводством важное значение имеет налаживание сотрудничества между руководителями, экономистами, инженерами, агрономами, зоотехниками и другими специалистами, принимающими оптимальные решения по выполнению производственных программ. Все это достигается путем объединения работы всех служб управления организации в единое информационное пространство с целью более глубокого познания объектов управления и эффективного воздействия на управляемую систему в целом, на что и ориентирована подсистема бухгалтерского управленческого учета. При этом в условиях рыночной экономики, когда основной целью любой коммерческой организации является получение максимума прибыли при минимуме затрат, при полной хозяйственной самостоятельности и выборе видов деятельности возникает необходимость создания в скотоводстве системы управленческого учета по модели управления производством «затраты – выпуск – результат».

138. Для создания системы управленческого учета по модели «затраты – выпуск – результат» необходима разработка ее концептуальной основы, а также определение организационно-технических и методических аспектов практической реализации данной системы. При этом большое значение имеет учет технико-экономических, технологических, биологических и экологических особенностей, присущих отрасли скотоводства, что особенно важно для крупных и средних сельскохозяйственных организаций.

139. В силу агробиологических, почвенно-климатических и зоотехнических особенностей производства продукции скотоводства требуются специфические затраты (средств защиты животных, биологических стимуляторов и т.д.), значительная доля которых в конце каждого отчетного периода представляет собой незавершенное производство, что, в свою очередь, отслеживается в системе производственного или управленческого учета.

140. В то же время для эффективного производства продукции скотоводства, повышения ее рентабельности в рыночных условиях необходимы оперативный анализ и контроль затрат, корректировка производственных заданий и регулирование выпуска готовой продукции Поскольку источником информации для осуществления указанных функций управления является учет, то он должен обеспечивать руководителей и специалистов организации оперативной-достоверной и уместной (полезной) информацией для управления производством. Отсюда возникает необходимость внедрения прогрессивных форм и методов ведения производственного (управленческого) учета, а также его совершенствования в таком направлении, чтобы, во-первых, значительно снизить период и сократить путь документооборота, а также ликвидировать пассивную работу счетных работников и дублирование бухгалтерских записей; во-вторых, усилить контрольные функции учета, повысить его оперативность, достоверность, действенность, превратить учет в механизм оперативного анализа и управления издержками производства в каждой организации и их хозрасчетных подразделений.

141. Кроме технологических, природных и биологических особенностей производства на организацию эффективной системы учета и внутрихозяйственного контроля затрат в скотоводстве влияют организационно-правовые формы и виды хозяйствования. При этом наиболее важными являются современная организация труда и его оплаты; внутрихозяйственный расчет; внутрихозяйственная аренда с правом или без права выкупа арендованного имущества; внутрихозяйственная кооперация путем создания центров ответственности; внутрихозяйственные коллективные и семейные подряды и др. Указанные организационные особенности требуют учета производственных затрат по хозрасчетным подразделениям. Это связано не только с оперативным управлением производственными процессами, но и производственной необходимостью: повышения материальной заинтересованности работников хозрасчетных подразделений в увеличении выхода и улучшении качества производимой ими продук-

ции, а также повышения их ответственности за результаты своей работы в условиях самоуправления деятельностью центров ответственности (хозрасчетных подразделений).

142. Важное значение имеет также соизмерение продукции (работ) с затратами и исчисление себестоимости продукции (работ) не только в целом по отраслям производства (хозяйству), но и по каждому хозрасчетному подразделению, с тем чтобы наиболее объективно и оперативно оценивать их работу, вскрывать имеющиеся недостатки, принимать оперативные решения по их устранению, а также мобилизовать внутренние резервы производства. Поэтому учет в условиях внутрихозяйственного расчета и коллективных форм организации труда и его оплаты должен отвечать следующим требованиям: полностью обеспечивать возможность сравнения по каждому хозрасчетному подразделению всех плановых (нормативных) показателей по производственной программе (смете, бюджету) с фактическими показателями; своевременно и полно отражать объем выполненных работ и производственные расходы; учитывать по хозрасчетным подразделениям (центрам ответственности) только те затраты, которые подконтрольны им и доведены до них в хозрасчетных заданиях (программах, сметах); учитывать натуральные элементы затрат и услуги по хозрасчетным подразделениям в единых планово-учетных (трансфертных) ценах; точно и своевременно учитывать услуги по тем хозрасчетным подразделениям, которые их оказывали данному хозрасчетному подразделению; обеспечить оперативный контроль за правильным использованием средств производства, фонда оплаты труда, лимитов (нормативов) расхода кормов, материалов, нефтепродуктов и др.

143. Специфика и технологические особенности производства продукции скотоводства требуют особого внимания к организации учета производственных затрат для оперативного и строгого контроля отдельных их элементов, выявления необоснованных отклонений фактических затрат от установленных лимитов (нормативов), анализа и планирования показателей и структуры себестоимости продукции, а также маржинального дохода и

прибыли в данной отрасли по центрам ответственности, для чего может быть рекомендована предлагаемая номенклатура статей и элементов затрат в этой отрасли (табл. 9).

Таблица 9

Номенклатура статей и элементов учета затрат в животноводстве

№ п/п	Наименование статей и элементов затрат	Учет, контроль и анализ затрат и исчисления себестоимости			
		по прямым издержкам	по переменным издержкам	по полным производственным издержкам	по совокупным (коммерческим) издержкам
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
	А. Переменные и условно-переменные прямые трудовые, материальные и приравненные к ним затраты				
1.	Оплата труда основных работников	+	+	+	+
2.	Оплата труда привлеченных работников	+	+	+	+
3.	Натуральная оплата труда работников	+	+	+	+
4.	Корма	+	+	+	+
5.	Средства защиты животных	+	+	+	+
	Б. Переменные и условно-переменные косвенные трудовые, материальные и приравненные к ним затраты				
6.	Работы и услуги:				
	а) грузовых, бортовых автомашин	–	+	+	+
	б) автомашин специального назначения	–	+	+	+
	в) тракторов	–	+	+	+
	г) гужевого транспорта	–	+	+	+
	д) электроснабжения	–	+	+	+
	е) водоснабжения	–	+	+	+
	ё) теплоснабжения	–	+	+	+
	ж) услуги сторонних организаций	–	+	+	+

Продолжение таблицы 9

1	2	3	4	5	6
7.	Затраты на содержание основных средств:				
	а) затраты на ремонт основных средств	–	+	+	+
	б) амортизация и арендная плата	–	+	+	+
	В. Смешанные косвенные трудовые, материальные и приравненные к ним затраты				
8.	Потери от падежа и непроизводственные расходы	–	+	+	+
9.	Резервы и прочие затраты	–	+	+	+
10.	Общебригадные (фермские, цеховые) расходы	–	+	+	+
	Г. Постоянные косвенные и прямые трудовые, материальные и приравненные к ним затраты				
11.	Общеотраслевые расходы	–	–	+	+
12.	Общехозяйственные расходы	–	–	+	+
13.	Расходы по страхованию	–	–	+	+
14.	Расходы на продажу:				
	а) маркетинговые	–	–	–	+
	б) прочие	–	–	–	+

144. Данную номенклатуру статей и элементов затрат можно использовать также в подсобных промышленных производствах по переработке молока и забою скота путем исключения из всего перечня статей 4, 5, 8 и введения вместо них статей «Основное сырье и материалы», «Вспомогательное и специальное сырье», «Потери от брака». Приведенный перечень элементов и статей затрат легко адаптируется к построению учета затрат и их обобщению по технологическим переделам, циклам и периодам (фазам) производства, видам и группам животных, иерархическим уровням оперативного контроля, анализа и управления издержками производства. Так, например, данную группировку затрат можно трансформировать для использова-

ния пофазного (по периодам, циклам производства) метода учета затрат в животноводстве.

145. Наряду с этим указанная номенклатура элементов и статей затрат позволяет более полно и разносторонне учесть всю величину расходов, которые несет хозяйство, его хозрасчетные подразделения (фермы, цеха) по производству продукции скотоводства.

Кроме того, она создает условия контроля и анализа окупаемости издержек производства по прямым, переменным и совокупным затратам на любой период производственного цикла и места его осуществления (рис. 7).

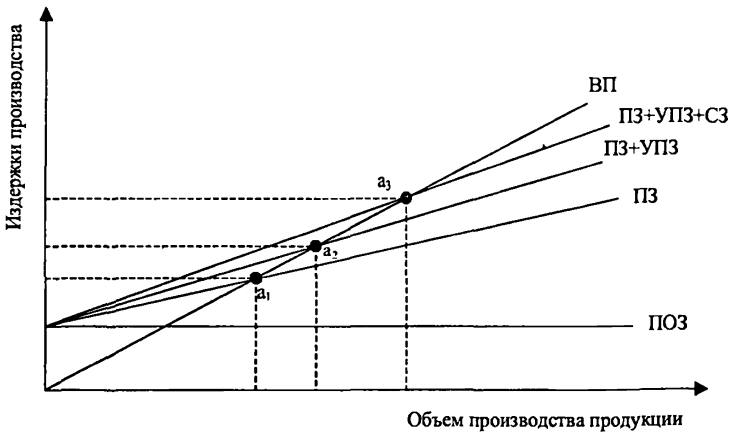

Рис. 7. График контроля и анализа окупаемости производственных затрат

Обозначения:

ВП – валовая продукция;

ПЗ – переменные затраты;

УПЗ – условно-переменные затраты;

СЗ – смешанные затраты;

ПОЗ – постоянные затраты.

146. В нашем графике маржинальный доход первый ($МД_1$) определяется по формуле:

$$МД_1 = ВП - ПЗ - УПЗ.$$

Маржинальный доход второй ($МД_2$) определяется по формуле:

$$МД_2 = ВП - (ПЗ + УПЗ + СЗ).$$

Прибыль (П) от производства продукции вычисляется так:

$$П = МД_2 - ПОЗ$$

или

$$П = ВП - (ПЗ + УПЗ + СЗ + ПОЗ).$$

Отсюда можно вывести формулу для расчета точки безубыточного объема продаж (Т) в денежном измерении:

а) 1-й вариант: $Т_1 = ВП \times ПОЗ : МД_1$;
б) 2-й вариант: $Т_2 = ВП \times ПОЗ : МД_2$.

Для расчета точки критического объема реализации продукции в процентах к максимальному объему, который принимается за 100%, могут быть использованы формулы:

а) $Т_1 = ПОЗ : МД_1 \times 100$; б) $Т_2 = ПОЗ : МД_2 \times 100$.

Если заменить максимальный объем реализации продукции в денежном измерении (ВП) на соответствующий объем реализации в натуральных (или в базисной массе) единицах (К), то можно рассчитать безубыточный объем реализации продукции в натуральных единицах:

а) $Т_1 = К \times ПОЗ : МД_1$; б) $Т_2 = К \times ПОЗ : МД_2$.

Приведенная классификация учета затрат по статьям и элементам позволяет также определить равновесную цену продукции, установить оптимальные цены реализации и их трансфертные величины для внутренней оценки эффективности производства.

147. Для проведения анализа окупаемости затрат подразделений молочного и мясного скотоводства, а также оценки эф-

фективности деятельности указанных подразделений необходимо полученную продукцию оценивать по внутрихозяйственным трансфертным ценам:

$$Т_ц = Р_ц \times \left(\frac{У_{оз}}{100} \right),$$

где $Т_ц$ – трансфертная цена 1ц продукции (1 головы приплода) скотоводства, руб.;

$Р_ц$ – средняя рыночная цена 1ц продукции (1 головы приплода), руб.;

$У_{оз}$ – удельный вес основных (технологических) затрат в структуре затрат на производство данного вида продукции скотоводства, %.

148. Организация учета по центрам ответственности в скотоводстве и использование моделей расчета трансфертных цен позволяет оценивать по этим центрам: уровень рентабельности производимых видов продукции, окупаемость переменных затрат доходом (валовой продукцией) подразделения и вклад его в конечные финансовые результаты в целом по хозяйству; планировать объемы производства с учетом имеющихся ресурсов (кормов, материалов, средств труда и т.д.) и устанавливать оптимальные пределы реализационных цен на продукцию (табл. 10).

Таблица 10

Последовательность анализа затрат и формирования маржинального дохода и прибыли

При учете и формировании переменной производственной себестоимости	Символы значений		Сумма, тыс. руб.		При учете и формировании полной производственной себестоимости
	Факт	Норматив	Факт	Норматив	
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*
1. Валовая продукция подразделения (центра) в оценке по трансфертным ценам	$ВП_ф$	$ВП_н$	145	140	1. Валовая продукция подразделения (центра) в оценке по трансфертным ценам
2. Переменные затраты подразделения	$ПЗ_ф$	$ПЗ_н$	90	98	2. Переменные затраты подразделения

Продолжение таблицы 10

1	2	3	4	5	6
3. Условно-переменные затраты подразделения	$УПЗ_ф$	$УПЗ_н$	22	20	3. Условно-переменные затраты подразделения
4. Производственный маржинальный доход	$ПМД_ф$	$ПМД_н$	33	22	4. Производственный маржинальный доход
5. Смешанные затраты подразделения	$СЗ_ф$	$СЗ_н$	18	10	5. Смешанные затраты подразделения
6. Маржинальный доход подразделения	$МД_ф$	$МД_н$	15	12	6.Маржинальный доход подразделения
7. Постоянные затраты подразделения	$ПОЗ_ф$	$ПОЗ_н$	8	4	7. Постоянные затраты подразделения
8. Прибыль подразделения	$П_ф$	$П_н$	7	8	—
—	$ДПЗ_ф$	$ДПЗ_н$	6	5	8. Доля постоянных расходов организации, относящихся к подразделению по расчету
—	$П_ф$	$П_н$	1,0	3	9. Прибыль подразделения

Данные таблицы 10 показывают, что центр ответственности организации заработал меньше прибыли по сравнению с планом (нормативом). Это связано в основном с перерасходом смешанных и постоянных затрат. Данную методику можно использовать для последовательности не только анализа, но и планирования и контроля выполнения плана маржинального дохода и прибыли с целью принятия оперативных управленческих решений по регулированию затрат и в целом производственных заданий центров ответственности.

149. Оперативный контроль и анализ отклонений маржинального дохода и прибыли от их нормативных (плановых) величин, исходя из указанной схемы (табл. 10.), можно провести по методике, выраженной системой формул:

1. Общее отклонение фактического маржинального дохода подразделения от нормативного (планового) маржинального дохода:

$$\Delta_1 МД_ф = МД_ф - МД_н.$$

2. За счет изменения валовой продукции:

$$\Delta_2 МД_ф = (ВП_ф - ПЗ_н - УПЗ_н - СЗ_н) - МД_н.$$

3. За счет изменения переменных затрат:

$$\Delta_3 МД_ф = (ВП_н - ПЗ_ф - УПЗ_н - СЗ_н) - МД_н.$$

4. За счет изменения условно-переменных затрат:

$$\Delta_4 МД_ф = (ВП_н - ПЗ_н - УПЗ_ф - СЗ_н) - МД_н.$$

5. За счет изменения смешанных затрат:

$$\Delta_5 МД_ф = (ВП_н - ПЗ_н - УПЗ_н - СЗ_ф) - МД_н.$$

Проверка:

$$\Delta_1 МД_ф = \Delta_2 МД_ф \pm \Delta_3 МД_ф \pm \Delta_4 МД_ф \pm \Delta_5 МД_ф.$$

Аналогичный факторный анализ можно провести также по отклонениям прибыли соответствующего центра ответственности и оценивать результаты его работы по принципу «затраты – выпуск – результат»:

1. Общее отклонение фактической величины прибыли подразделения от ее нормативной величины при учете и формировании, например, переменной производственной себестоимости:

$$\Delta_1 П_ф = П_ф - П_н.$$

2. За счет изменения валовой продукции:

$$\Delta_2 П_ф = (ВП_ф - ПЗ_н - УПЗ_н - СЗ_н) - П_н.$$

3. За счет изменения переменных затрат:

$$\Delta_3 П_ф = (ВП_н - ПЗ_ф - УПЗ_н - СЗ_н) - П_н.$$

4. За счет изменения условно-переменных затрат:

$$\Delta_4 П_ф = (ВП_н - ПЗ_н - УПЗ_ф - СЗ_н) - П_н.$$

5. За счет изменения смешанных затрат:

$$\Delta_5 П_ф = (ВП_н - ПЗ_н - УПЗ_н - СЗ_ф) - П_н.$$

6. За счет изменения постоянных затрат:

$$\Delta_6 П_ф = (ВП_н - ПЗ_н - УПЗн - СЗ_н - ПОЗ_ф) - П_н.$$

Проверка:

$$\Delta_1 П_ф = \Delta_2 П_ф \pm \Delta_3 П_ф \pm \Delta_4 П_ф \pm \Delta_5 П_ф \pm \Delta_6 П_ф .$$

Данную методику анализа можно использовать также при составлении производственных заданий (смет, бюджетов). При помощи данных анализа легко просчитать различные варианты производственной программы, когда изменяются переменные затраты, условно-переменные затраты, смешанные затраты или валовая продукция. Другими словами, анализ «затраты – выпуск – результат» в планировании отвечает на вопрос, что мы будем иметь, если изменится один или несколько параметров производственного процесса.

150. Своевременному предупреждению нерациональных, непроизводительных (холостых) затрат в скотоводстве способствует внедрение нормативного метода учета затрат, практика применения которого показала его эффективность еще в дореформированный период, в современных условиях существенно расширились возможности применения нормативно-чековой системы планирования, учета и контроля затрат, которая основана на использовании: норм и нормативов; единых планово-учетных цен на товарно-материальные ценности, продукцию, работы и услуги; плановых заданий на производство продукции (работ, услуг); лимитов затрат хозрасчетных подразделений; оперативного контроля затрат подразделений путем сопоставления фактических затрат с лимитами на них; оперативного анализа информации об отклонениях от лимитов по местам возникновения, причинам, виновникам и др.

151. Все перечисленные свойства нормативно-чековой системы планирования, учета и контроля затрат создают все условия для полного перехода к нормативному методу учета и управления. Для этого необходимо создание нормативного хозяйства и нормативной базы, упорядочение показателей хозрасчетных

подразделений, методики учета и контроля отклонений затрат от нормативов, использования их для анализа, составления сводной отчетности и калькуляционных расчетов. Сочетание нормативного метода учета с пофазным методом и системой учета переменных затрат (директ-костинг) позволяет формировать структуру эффективного управленческого учета в скотоводстве сельскохозяйственной организации.

152. Для дальнейшего совершенствования производственного учета и внедрения управленческого учета в скотоводстве можно использовать усовершенствованные формы регистров сводного документирования учета, контроля и анализа затрат, маржинального дохода и прибыли, а также оценки деятельности хозрасчетных подразделений (центров ответственности). Они включают. Производственный отчет (лицевой счет) хозрасчетного подразделения, Сводный производственный отчет по хозрасчетным подразделениям; Реестр-ведомость аналитического учета и контроля отклонений затрат от установленных норм (лимитов).

153. Производственный отчет хозрасчетного подразделения (приложение 1) составляется по каждому переделу, циклу производственной деятельности или в целом по подразделению. В этом отчете соединены возможности: использования любого из методов производственного и систем управленческого учета затрат и способов калькулирования себестоимости продукции; организации учета по любым, выбранным из всего разнообразия, объектам учета затрат в зависимости от принятой методологии иерархического уровня обобщения затрат и т.д.

Данный регистр (отчет) состоит из трех разделов. Первый раздел предназначен для отражения производственных затрат и других показателей производства. Так, здесь отражаются нормативные величины, отклонения от них (+, –), фактические величины с начала года и за отчетный период (месяц), а также итоги с начала года по таким показателям, как объем работ (в усл. ед.), виды и статьи затрат по разработанной номенклатуре Во втором разделе соответственно по графам отражается

выход продукции с учетом ее качества. В данном разделе отражается также бригадная (фермерская) себестоимость продукции. Третий раздел предназначен для отражения, контроля и анализа результатов производства продукции. отклонений прямых, переменных, условно-переменных, смешанных и постоянных затрат от их нормативов по виду и группе животных, технологическому переделу, циклу производства, за месяц и с начала года; стоимости полученной продукции или выполненных работ в оценке по внутрихозяйственным трансфертным (расчетным договорным) ценам; маржинального дохода и прибыли центра ответственности для оценки эффективности его деятельности.

154. Отклонения (+, –) от норматива (плана) по затратам и другим показателям отражают в отчете на основании данных затратных (сигнальных) документов. При составлении отчета не составляет большого труда определение в нем фактических данных. Это осуществляется путем сопоставления нормативных (плановых) показателей с отклонениями (+, –) от них. По существу, данный отчет служит документом анализа нормативных (плановых) заданий структурных подразделений (нормативов затрат, объемов работ, выполнения плана производства продукции), а также точки безубыточности производства в каждом переделе, фазе производства календарного производственного цикла. Это достигается благодаря вышеприведенной классификации статей затрат, что, безусловно, способствует принятию оперативных управленческих решений по повышению эффективности производства продукции по соответствующим местам возникновения затрат и центрам ответственности скотоводства.

155. Сводный производственный отчет по хозрасчетным подразделениям (приложение 2) составляется в бухгалтерии хозяйства в конце отчетного периода (месяца, передела и т.п.) по специализированным подразделениям (бригадам, фермам) на основании данных Реестра-ведомости аналитического учета и контроля отклонений затрат от нормативов (плана). В данном

отчете нормативные (плановые) показатели по каждому структурному подразделению также проставляются заранее (экономистом, менеджером), а отклонения по ним переносят сюда из Реестра-ведомости аналитического учета и контроля затрат. Это позволяет исключить дублирование записей, что является важным условием повышения оперативности данных бухгалтерского учета для принятия соответствующих управленческих решений. После тщательной проверки и сверки данных Сводного производственного отчета с данными соответствующих отчетов подразделений, в нем путем сопоставления нормативных (плановых) затрат и отклонений от них (+, –) определяются фактические их величины.

156. Для учета и контроля отклонений затрат целесообразно использовать Реестр-ведомость аналитического учета и контроля отклонений затрат от установленных норм (приложение 3). Носителями информации об отклонениях по затратам являются сигнальные первичные документы. Так, для сверхнормативного отпуска и расхода материальных ценностей необходимо выписывать дополнительный чек, имеющий сигнальную полосу, или же использовать другие сигнальные документы (акты, накладные и т.д.), выявляющие как перерасход, так и экономию.

157. Правильное исчисление себестоимости продукции в скотоводстве имеет важное значение. Исходя из этого следует признать более правильной организацию учета и контроля отклонений в части прямых, переменных и условно-переменных затрат по видам и группам животных. При этом в зависимости от конкретных условий производства должен решаться вопрос о том, какие отклонения могут быть учтены и отнесены непосредственно на определенные объекты учета затрат и калькуляции, а какие, ввиду невозможности отнесения их прямо на соответствующие объекты, должны распределяться пропорционально нормативным (плановым) затратам. К числу последних относятся отклонения, выявленные при обобщении данных по незавершенному производству. Подчеркивая важность достоверного учета затрат и исчисления себестоимости продукции, а

также обоснованность оценки деятельности хозрасчетных подразделений, целесообразно вести учет и контроль отклонений по этим подразделениям (бригадам, фермам) и, следовательно, причинам возникновения по объектам учета затрат, что повысит оперативность анализа для принятия соответствующих адекватных решений.

Реестр-ведомость аналитического учета и контроля отклонений затрат от установленных норм (лимитов) полностью отвечает всем этим требованиям. Данный регистр заполняется в течение периода (передела и т.д.) или месяца бухгалтером. В нем указывается дата выявления отклонений, номер документа, подтверждающего отклонение затрат от норматива, объекты производства (учета), к которому они относятся, и суммы отклонения (перерасход «+» или экономия «–»), а кроме того, по каждому виду отклонений затрат отмечаются причины и виновные лица, места их возникновения. Отклонения в Реестре-ведомости учитываются с начала года до отчетного периода (месяца) и за отчетный период (месяц) по видам и статьям затрат. По каждому объекту учета в Ведомости в строках «Итого за месяц» и «Всего с начала года» накапливается общая сумма выявленных и учтенных отклонений затрат от норм по видам и статьям, что создает необходимые условия для их прямого отнесения на существующие объекты и тем самым способствует правильности и объективности исчисления себестоимости продукции. Данные Реестра-ведомости в конце месяца (периода) проверяются и сверяются с данными графы отклонения (+, –) Производственного отчета по хозрасчетному подразделению. После этого итоговые данные Реестра-ведомости переносятся в графу отклонения (+ ,–) соответствующего структурного подразделения по видам (статьям) затрат в Сводный производственный отчет по хозрасчетным подразделениям. Общая схема учета при двухступенчатой организации производства и управления и соответственно организации и оптимальной пропорциональности централизации и децентрализации бухгалтерского учета может быть представлена следующим образом (рис. 8).

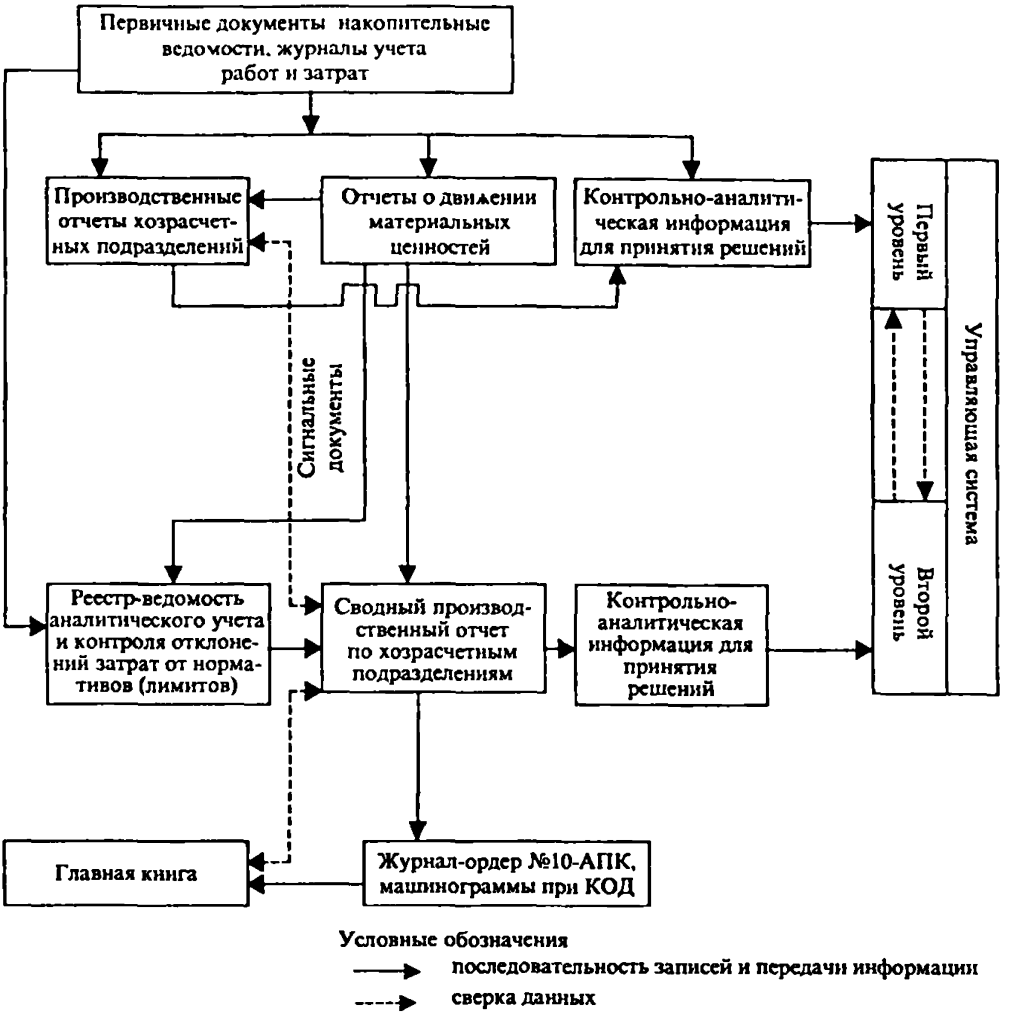

Рис. 8. Схема учета и контроля деятельности центров ответственности и коммуникации контрольно-аналитической информации для принятия решений

158. Практическое применение указанных регистров и предлагаемой организации учета и контроля деятельности центров ответственности позволит: повысить объективность и достоверность учета затрат на производство продукции; значительно снизить трудоемкость учета по сравнению с традиционной организацией нормативного учета и вместе с тем повысит наглядность и аналитическую информативность; усилить конт-

роль за производственными расходами непосредственно по местам их возникновения, носителям, причинам и виновникам необоснованных расходов средств в процессе выполнения работ, что необходимо для оперативного принятия решений с целью немедленного устранения недостатков; приведенная модель постановки производственного учета способствует единству развития его формы и содержания с целью удовлетворения современных информационных потребностей управления.

159. Для объективной оценки деятельности подразделений (центров ответственности) скотоводства должен быть обеспечен раздельный учет выхода продукции по структурным подразделениям и видам путем сплошного документирования ее количества и качества. От этого зависит также объективность калькуляции себестоимости продукции в мясном и молочном скотоводстве. Для калькулирования себестоимости продукции скотоводства не менее важное значение имеет полнота и правильное отражение выхода продукции. Всякое искажение в учете поступления продукции влечет за собой неточности в определении ее себестоимости, фактические результаты работы становятся замаскированными, создавая видимость благополучия, что нередко наносит большой ущерб организации из-за недостач, потерь и хищений значительной части продукции.

160. Важное значение при формировании издержек производства и себестоимости продукции, а также для стратегического управления производительности труда имеет правильный учет затрат не только живого труда, но и овеществленного труда при производственном потреблении стоимости основных средств. Отсюда возникает объективная необходимость начисления амортизации на коровы основного молочного стада, так как в процессе их эксплуатации наступает возрастной период, когда скот начинает снижать продуктивность, а снижении продуктивности – это физический износ скота, что и нашло отражение в уточненной редакции ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

161. Важной задачей при формировании учетной политики в сельскохозяйственной организации является выбор способа

начисления амортизации по основным средствам, в том числе по продуктивному скоту в животноводстве. Экономически наиболее оправданным из всех способов начисления амортизации по отношению к молочному стаду коров может стать способ начисления амортизации пропорционально объему продукции или другой вариант, в размере стоимости выбракованного скота или использованного ремонтного молодняка в год.

162. Недостаточным в системе производственного (управленческого) учета является использование только одного метода калькуляции себестоимости продукции молочного стада коров, когда из общей суммы затрат на содержание молочных коров исключают стоимость побочной продукции, а оставшиеся затраты распределяют между видами сопряженной продукции в соответствии с нормами расхода обменной энергии кормов: на молоко – 90%; на приплод – 10%.

В указанном соотношении правильно могут распределяться только затраты на корма, а не все разнородные затраты. Поэтому для распределения общих технологических затрат между сопряженными видами продукции (молоком, приплодом и приростом коровы), в том числе суммы начисленной амортизации, можно использовать соотношения энергии в каждом виде продукции или пропорционально стоимости каждого вида продукции в оценке по рыночным ценам.

163. Для перехода от системы учета полного распределения затрат к системе учета ограниченной себестоимости, а также анализа маржинального дохода и прибыли в молочном и мясном скотоводстве наряду с общепринятой методикой является оправданным исчисление себестоимости продукции оперативно-расчетным путем по прямым, переменным и совокупным затратам. Прибыль при калькуляции себестоимости по прямым издержкам ближе соотносится со сбытом продукции, чем при калькуляции по переменным издержкам. В свою очередь, прибыль при калькуляции по переменным издержкам ближе соотносится со сбытом продукции, чем при калькуляции по совокупным издержкам. Прибыль при калькуляции себестоимости с полным распределе-

нием издержек зависит от разницы между объемом производства и объемом продаж. В период, когда объем производства превышает объем реализации, калькуляция себестоимости с полным распределением издержек показывает, что прибыль увеличивается, так как часть постоянных производственных затрат переходит на стоимость товарных запасов, в связи с чем текущие затраты снижаются. Если же объем реализации будет превышать объем производства, то прибыль при калькуляции себестоимости по переменным (или прямым) издержкам будет выше, чем при калькуляции с полным распределением издержек. В период, когда объем реализации будет равен объему производства, все издержки и прибыль будут одинаковы.

Вместе с тем указанный подход необходимо сочетать с общеотраслевыми нормативными актами по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию сельскохозяйственной продукции, что следует предусматривать в рамках учетной политики сельскохозяйственных организаций.

Приложение 1

Утверждаю: _____ _____ «___» _____ 20__ г.
руководитель предприятия

Предприятие (организация)

_____
(наименование)

№ документа		Шифр подразделения или наименование	Табельный номер или фамилия, и.о. руководителя
10		1	98

Производственный отчет (лицевой счет) хозрасчетного подразделения за _____ 20 ___ г.

1. Затраты на производство продукции, работ и услуг (образец 1 раздела) (дебет счета 20-2)

Номер строки	Объем работ, затраты (расходы)	Объект производства (виды и группы животных производства и т.д.)											Корреспонденция счета
		Молочное стадо КРС			Животные на выращивании и откорме			и т.д.	Итого				
		Объект наблюдения и обобщения затрат (передел, процесс, фаза и т.д.)							За период (месяц)		С начало года		
		Зимний период			Летний период								
		норматив	отклонение (+,-)	факт	норматив	отклонение (+,-)	факт		норматив	факт	норматив	факт	
А	*Б*	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*	*11*	*12*
01	Отработано чел.-час.												х
02	Объем работ, усл.гол.												х
03	Переменные и условно-переменные прямые затраты:												х
	Оплата труда осн. работников												70
	и т.д.												—
04	Работы и услуги: грузовых автомашин												23-4
	тракторов												23-3
	и т.д.												—
05	Всего затрат												х
	В т.ч.: а) переменные, условно-переменные и смешанные затраты												х
	б) постоянные затраты												х

А	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2 Производство и себестоимость продукции (работ, услуг) (кредит счета 20-2) (образец 2 раздела)													
08	Молоко, ц												43-1
09	Приплод, голов												11-1
10	Прирост живой массы, ц												11-2
11	Побочная продукция, т												10-2
12	Доля выбракованных животных, ц												11-2
13													—
14	И т д												—
15	Себестоимость единицы продукции (работ, услуг) подразделения, руб молока												x
	приплода												x
	прироста живой массы												x
	побочной продукции												x
	доли выб животных												x
	и т д												x
3. Конечные результаты и оценка эффективности производства (образец 3 раздела)													
16	Стоимость продукции (работ, услуг) по расчетным ценам, руб												x
17	Маржинальный доход, руб												x
18	Прибыль по подразделению, руб												x
19	Распределено между членами подразделения, руб												—
20	Отнесено в резерв, руб												—
21	Снято с резерва, руб												—
22	Остаток резерва, руб												—
23	Прибыль в расчете на производственный потенциал, руб												—

Бригадир (зав фермой) _____ (подпись) _____ (расшифровка ф и о)

Бухгалтер _____ (подпись) _____ (расшифровка ф и о)

Проверил внутренний аудитор _____ (подпись) _____ (расшифровка ф и о)

Приложение 2

Предприятие (организация) _____
(наименование)

Утверждаю _____ «___» _____ 20 __ г
руководитель предприятия

Номер		Шифр отрасли (вид произв)	Фамилия, и о ответственного лица за правильность составления

Сводный производственный отчет по хозрасчетным подразделениям _____
(отрасль, вид производ.)

за _____ 20 ___ г

1 Затраты на производство продукции, работ и услуг (образец 1 раздела)

Номер строки	Статьи и виды производственных затрат	Корреспонд счет	Хозрасчетное подразделение _____ шифр							Итого по подразделениям						Отклонения от учетных цен		Итого по дебету счета сумма	
			с начало года до отчетного месяца			за месяц			и т д	с начало года до отчетного месяца			за месяц						
			норма-тив	откло-нение (+,-)	факт	норма-тив	откло-нение (+,-)	факт		норма-тив	откло-нение (+,-)	факт	норма-тив	откло-нение (+,-)	факт				
А	*Б*	*В*	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*	*11*	*12*	*13*	*14*	*15*	*16*	*17*

2 Производство продукции, работ и услуг (образец 2 раздела)

№ п/п	Хозрасчетное подразделение, период записеи	Наименование объектов производства, продукции, работ и услуг, ед изм , цена										и т д	Итого по кредиту счета № _____ сумма
		к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма	к-во	сумма		
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*	*11*	*12*	*13*	*14*
1	Формы №1, 2 с начало года за месяц Итого с начало года и т.д Итого по подразделениям с начало года за месяц												
2	Всего по кредиту счета												

1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*	*11*	*12*	*13*	*14*
	с начало года за мссяц												
	Корресиопд счет (дсбст)												

3 Результаты хозрасчетных подразделений и оценка эффективности их деятельности (образец 3 раздела)

№ п/п	Хозрасчетное подразделение, период записей	Показатели				
		Стоимость продукции по расчетным ценам, руб	Маржинальный доход, руб	Прибыль, руб	Фондоотдача, руб	Материалоотдача, руб
А	*Б*	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
1	Фермы № 1, 2 с начало года					
	за месяц					
2	Итого с начало года					
	и т д					
3	Итого по подразделениям					

Бухгалтер _____ _____
(подпись) (расшифровка ф и о)

Проверил внутренний аудитор _____ _____
(подпись) (расшифровка ф и о)

Реестр-ведомость аналитического учета и контроля отклонений затрат от установленных норм (лимитов) по фермам № 1, 2

за _____ 20 ___ г.
период, месяц

Дата	Номер документа	Период записей, наименования объектов учета и процессов производства	Виды и статьи затрат и отклонения от них, руб. (+, -)						Причины, виновные лица
			оплата труда	семена	удобрения	автотранспорт	и т.д.	всего	
		1. С начала года, всего							
		в т.ч. по: мол.скоту							
		мясному скоту							
		и т.д.							
		2. За месяц (период): а) по мол. скоту: дойка							
		транспорт. продукции							
		и т.д.							
		Итого							
		б) по мясному скоту: взвешивание							
		транспорт. скота							
		и т.д.							
		Итого							
		и т.д.							
		3. Всего за месяц							
		4. Всего с начало года							
		в т.ч. по: мол. скоту							
		мясному скоту							
		и т.д.							

Бухгалтер _____ _____
Ф.И.О. (подпись)

Бригадир _____ _____
Ф.И.О (подпись)

СОДЕРЖАНИЕ

1. Общие положения 3
2. Организация первичного учета в молочном и мясном скотоводстве 6
2.1. Общий порядок ведения первичного учета в молочном и мясном скотоводстве 6
2.2. Первичная документация по учету затрат в молочном и мясном скотоводстве 11
2.3. Первичная документация по учету продукции молочного и мясного скотоводства 15
2.4. Первичная документация по учету продукции переработки молока 26
2.5. Первичная учетная документация по учету продукции переработки мясного скота 27
3. Организация аналитического и синтетического учета затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве 28
3.1. Общий порядок ведения производственного учета в скотоводстве 28
3.2. Синтетический и аналитический учет затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве 44
3.3. Особенности учета затрат в специализированных скотоводческих организациях с промышленной технологией производства 55
3.4. Учет затрат и выхода продукции переработки молока и забоя мясного скота в цехах промышленного производства 57
3.5. Организация аналитического и синтетического учета затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве при журнально-ордерной форме 63
3.6. Организация аналитического и синтетического учета затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве при автоматизированной форме 69
3.7. Корреспонденция счетов по учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве 78
3.8. Корреспонденция счетов по учету затрат и выхода продукции переработки молока и забоя мясного скота в цехах промышленного производства 80

4. Калькуляция себестоимости продукции молочного и мясного скотоводства 81
4.1. Калькуляция себестоимости продукции молочного скотоводства 81
4.2. Калькуляция себестоимости продукции мясного скотоводства 86
4.3. Калькуляция себестоимости продукции переработки молока и забоя скота в цехах промышленного производства 87
5. Управленческие аспекты учета затрат и продукции в молочном и мясном скотоводстве 89

© Министерство сельского хозяйства Российской Федерации

Перепечатка допускается только с письменного согласия Министерства сельского хозяйства Российской Федерации

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ ЗАТРАТ И ВЫХОДА ПРОДУКЦИИ В МОЛОЧНОМ И МЯСНОМ СКОТОВОДСТВЕ

Ответственный за выпуск **Фастова Е.В.**

Сдано в набор 11.06.2007. Подписано в печать 15.08.2007. Формат 60x84 1/16
Гарнитура Times. Бумага газетная. Печать офсетная. Печ. л. 7,5.
Тираж 1000 экз. Заказ № 2848.

gost.e-ecolog.ru

ООО «Бланкиздат»
420095, г. Казань, ул. Восстания, 92 E-mail: gost.e-ecolog.ru