

Порядок исчисления себестоимости продукции птицеводства с учетом специализации производства

© Катков Юрий Николаевич,

канд. экон. наук,

доцент кафедры бухгалтерского учета и налогообложения

Брянский государственный университет им. академика И. Г. Петровского

241036, Брянск, ул. Бежицкая, 14

e-mail: KUN95@yandex.ru

Статья поступила 10 июня 2011 г.

Исчисление себестоимости производимой продукции является одним из основных участков экономической работы любого предприятия. В статье рассматривается порядок расчета себестоимости продукции птицеводства с учетом специализации производства и по различным объектам калькуляции.

Ключевые слова: птицеводство; специализация; производство; себестоимость; учет; затраты, калькуляционные разницы.

THE PROCEDURE FOR CALCULATING THE COST OF POULTRY PRODUCTION, TAKING INTO ACCOUNT THE SPECIALIZATION OF PRODUCTION

The calculation of production costs is one of the main areas of economic work for any company. The article explains how to calculate the cost of poultry production, taking into account the specialization of production and the various costing objects.

Key words: poultry; specialization, production; cost; accounting; costs; calculation difference.

РОЛЬ ПОКАЗАТЕЛЯ СЕБЕСТОИМОСТИ В УПРАВЛЕНИИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Для рационального ведения бухгалтерского учета в птицеводстве большое значение имеет его организация с учетом специфических технологических особенностей, присущих этой отрасли. Исчисление себестоимости продукции птицеводства является одним из основных участков экономической работы, поэтому его необходимо построить так, чтобы оно отражало особенности этой отрасли: специализацию

и концентрацию производства, технологию производства на промышленной основе с применением комплексной механизации и автоматизации процессов труда, эффективность использования биологических возможностей птицы, материальных и трудовых затрат.

От точного определения себестоимости продукции зависит эффективность производства, а сам показатель себестоимости продукции имеет важное значение для управления производством. Чтобы оперативно управлять затратами, реагировать на изменение рыночных цен, необходимо вести точный учет затрат

и оперативно исчислять себестоимость продукции птицеводства в конкретном периоде времени с целью его сопоставления с рыночной ценой и определения финансового результата.

Оптимальная организация учета затрат на производство, с одной стороны, обеспечивает действенный контроль за эффективным использованием в организации материальных, трудовых и финансовых ресурсов и, с другой стороны, позволяет предприятию избежать конфликтных ситуаций с налоговыми органами при решении вопросов налогообложения прибыли.

Технологические процессы при производстве продукции птицеводства обусловливают детализацию статей затрат и предъявляют требования к организации учета затрат по калькуляционным статьям.

НОМЕНКЛАТУРА СТАТЕЙ КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Статьей калькуляции называется определенная часть расходов, образующих себестоимость сельскохозяйственной продукции, выделяемых по определенному признаку [3]. Сравнение себестоимости продукции по статьям калькуляции позволяет глубже изучать влияние отдельных факторов, вызвавших ее изменение, и намечать пути снижения себестоимости продукции.

Критерием для выделения затрат в отдельную статью калькуляции является целый ряд условий, действующих в комплексе, среди которых основными являются роль данного вида затрат в формировании себестоимости продукции и удельный вес статьи в ее структуре (не менее 1 %). В отдельную статью обычно выделяют затраты, вызванные группой однородных операций.

Независимо от удельного веса в структуре себестоимости продукции в отдельную статью калькуляции следует выделять:

⇒ специфические затраты, характеризующие особенность данной отрасли (например, стоимость заложенных яиц в инкубацию);

⇒ затраты, за которыми необходимо установить особо тщательный контроль (например, потери от падежа и др.);

⇒ затраты, которые являются базой для распределения других расходов.

При установлении номенклатуры калькуляционных статей, как и номенклатуры объектов калькуляции, следует определить, на каком уровне управления будет использоваться калькуляция. Для внешней отчетности она должна

быть несколько уже, чем для внутренних нужд. Номенклатуру статей калькуляции для внутренних нужд нужно расширить, учитывая при этом производственно-технологические условия и биологические особенности птицы.

ОРГАНИЗАЦИЯ АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В ПТИЦЕВОДСТВЕ В БРЯНСКОЙ ОБЛАСТИ

Рациональная организация аналитического учета затрат предполагает прежде всего разработку обоснованной номенклатуры статей затрат. От правильности группировки затрат на производство по калькуляционным статьям зависит объективность планирования, исчисления и анализа себестоимости продукции. Верно составленная номенклатура статей затрат позволяет определять отклонения по отдельным видам расходов, устанавливать их причины и конкретных виновников, что в конечном счете помогает изыскивать внутрихозяйственные резервы минимизации затрат на производство.

Ранее действовавшими Методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции в сельском хозяйстве было предусмотрено ведение учета затрат в птицеводстве по номенклатуре статей затрат аналогично номенклатуре, применяемой в животноводстве. Безусловно, такой подход к калькулированию и учету в птицеводческих организациях не носил объективный характер, так как не учитывал специфические отраслевые особенности. Поэтому Департаментом финансов и отчетности 16 мая 2005 года были утверждены Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в птицеводстве [2], в которых статьи калькуляции были детализированы в зависимости от направлений птицеводства. Учитывая специфические особенности отрасли птицеводства и возможность производства птицеводческой продукции на промышленной основе, номенклатура статей затрат была дополнена часто используемой на практике статьей «Стоимость яиц, заложенных в инкубатор».

На основе анализа учета затрат в птицеводческих организациях Брянской области нами был сделан вывод о неприменении на практике рекомендованной типовой номенклатуры затрат, что обусловлено не полным учетом организационных особенностей производства продукции птицеводства типовой номенклатурой статей затрат. Так, услуги вспомогательных производств в птицеводческих организациях не обобщаются в статью

► «Работы и услуги» согласно Методическим рекомендациям, а отражаются обособленно. Это связано с последовательностью распределения и списания данных видов услуг: в первую очередь распределяют услуги, имеющие максимум потребителей и минимум встречных услуг. Данная особенность имеет важное значение для точного исчисления себестоимости продукции птицеводства. На птицеводческих предприятиях Брянской области номенклатура статей затрат колеблется от 11 до 18 (табл. 1).

Кроме того, группировка статей затрат по типовой номенклатуре ориентирована в основном на исчисление полной производственной себестоимости в конце отчетного периода, что не позволяет осуществлять оперативное управление производством.

В сложившихся экономических условиях, когда основное внимание организация должна уделять не увеличению яйценоскости или среднесуточному привесу, а эффективности вложенных переменных затрат, их окупаемости и выявлению уже на стадии производства прибыли организации, действующая номенклатура затрат не может быть полностью применима. В данном случае она не отвечает современным принципам управления производством, то есть управления маржинальным доходом согласно формуле «затраты – выпуск – результат». Именно этим обстоятельством обусловлено, что птицеводческие организации на практике не ведут учета затрат по рекомендованной типовой номенклатуре.

Таблица 1

Номенклатура статей затрат на производство продукции птицеводства на предприятиях Брянской области

Наименование статей затрат	ООО «Снежка»	ООО «Победа-АгроЛ»	АОЗТ «Орловское»	СПК «Зимницкий»	СПК «Рассвет»
Затраты на оплату труда	+	+	+	+	+
Расходы на социальные нужды	+	+	+	+	+
Корма	+	+	+	+	+
Возвратные отходы	+	+	-	-	+
Сырье для переработки	+	+	+	+	+
Средства защиты животных	+	+	+	+	+
Содержание основных средств	-	+	+	+	+
в том числе:					
а) амортизация (износ) основных средств	-	-	+	+	-
б) ремонт основных средств	-	-	+	+	-
Нефтепродукты	+	+	+	+	-
Работы и услуги	+	+	+	+	+
в том числе:					
а) водоснабжение	+	-	-	+	-
б) электроснабжение	+	-	-	+	-
в) теплоснабжение	+	-	-	+	-
г) транспортные работы тракторов	+	-	-	+	-
д) автотранспорт	+	-	-	+	-
Затраты на управление и организацию	+	+	+	+	+
Потери от падежа животных	-	+	+	+	+
Прочие затраты	+	+	+	+	+
Итого количество статей затрат	15	12	13	18	11

ОСОБЕННОСТИ МЕТОДИКИ ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ ПТИЦЕВОДСТВА

Методика исчисления себестоимости продукции зависит от специализации организации. В специализированных птицеводческих предприятиях с поголовьем свыше 10 тыс. и на птицефабриках с выращиванием кур на промышленной основе учет затрат ведется в разрезе технологических групп. В этих случаях открываются аналитические счета «Родительское стадо» (цель производства – получение племенных яиц, побочная продукция – помет, пух, товарные яйца), «Цех инкубации» (цель производства – получение суточного молодняка, побочная продукция – миражные яйца, забитые суточные петушки на кормовые цели, задохи), «Выращивание молодняка» (цель производства – получение прироста живой массы птицы, побочная продукция – помет, перо, яйцо от молодняка); «Промышленное стадо кур-несушек» (цель производства – получение пищевых яиц, побочная продукция – помет, перо, пух, битые яйца).

Себестоимость продукции птицеводства исчисляется на базе данных раздельного учета затрат по содержанию взрослого стада и молодняка птицы с учетом технологии их выращивания. Следовательно, объекты калькуляции в птицеводстве определяются по родительскому стаду – племенные яйца, калькуляционная единица – 1000 штук; по цеху инкубации – суточный молодняк, калькуляционная единица – 1000 голов; по цеху выращивания молодняка – прирост живой массы и живая масса молодняка, калькуляционная единица – 1 ц; по промышленному стаду кур-несушек – яйцо пищевое, калькуляционная единица – 1000 штук. Побочную продукцию птицеводства – помет, пух, перо, отходы инкубационного цеха (задохи, кровяное кольцо, петушки, забитые в суточном возрасте) – оценивают по ценам возможной реализации или использования. Однако в некоторых организациях (ООО «Победа-Агро») стоимость побочной продукции не учитывают, что ведет к увеличению себестоимости основной продукции.

В птицеводческих организациях исчисляют плановую, нормативную, провизорную и фактическую себестоимость продукции.

Плановая себестоимость продукции определяется на основании прогрессивных норм расходов кормов, горюче-смазочных и других материалов, оплаты труда, использования машин и оборудования. Она является основой для внедрения внутрихозяйственного расчета

и определения объектов контроля в целях снижения трудовых и материальных затрат.

Нормативная себестоимость продукции используется для составления производственных заданий цехам, бригадам и другим структурным подразделениям.

Провизорная себестоимость продукции составляется на основе фактических данных бухгалтерского учета по состоянию на 1 октября каждого года и ожидаемых расчетных затрат и выхода продукции птицеводства за четвертый квартал. При этом предварительно проверяются результаты производственной деятельности организации за текущий год.

Фактическая себестоимость полученной продукции исчисляется по данным бухгалтерского учета фактических затрат и позволяет проверять выполнение хозрасчетных заданий, устанавливать отклонения от нормативов, а также выявлять причины и конкретных виновников, допустивших перерасход средств. Исчисляют квартальную и годовую фактическую себестоимость.

Исчисление фактической себестоимости яиц, прироста живой массы молодняка птицы, птенцов суточных производится в следующей последовательности:

1) исчисление фактической себестоимости работ, услуг вспомогательных производств, оказывающих услуги основному производству;

2) распределение общехозяйственных и общепроизводственных расходов;

3) определение общей суммы производственных затрат по родительскому и промышленному стаду и молодняку птицы в возрасте 1–120 дней и 121–150 дней (в зависимости от технологии производства) и цеху инкубации;

4) исчисление себестоимости 1 тыс. шт. инкубационных или пищевых яиц, 1 ц прироста живой массы, 1 тыс. голов птенцов суточных.

В птицеводстве при раздельном учете затрат в разрезе технологических групп объектом исчисления себестоимости в каждой группе практически является один вид основной продукции. В этих условиях расчет себестоимости продукции по каждой учетной группе является объектом исчисления себестоимости.

По учетным группам «Взрослые куры родительского стада яичного направления» и «Взрослые куры промышленного стада яичного направления» на себестоимость яиц (инкубационных или пищевых) относят все затраты соответствующих учетных групп, включая стоимость павшей птицы, если она не используется для приготовления мясокостной муки, за вычетом стоимости побочной продукции и пав-

Расчет себестоимости яиц по промышленному стаду кур
в птицеводческих организациях Брянской области

Показатели	ООО «Снежка»	ООО «Победа-АгроЛ	АОЗТ «Орловское»	СПК «Зимницикий»	СПК «Рассвет»
Фактические затраты по промышленному стаду кур, тыс. руб.	173 820	147 518	19 634	987	849
Получено яиц от кур-несушек, тыс. шт.	168 399	147 518	19 000	1052	170
Стоимость побочной продукции, тыс. руб.	15 256	—	2154	124	23
Всего затрат, относимых на основную продукцию, тыс. руб.	158 564	147 518	17 480	863	826
Себестоимость 1 тыс. шт. яиц, руб.: по плану фактически	925 941,6	958 1000	1045 920	794 820,34	2157 4858

Таблица 3

Расчет себестоимости прироста живой массы птицы
в птицеводческих организациях Брянской области

Показатели	ООО «Снежка»	ООО «Победа-АгроЛ	АОЗТ «Орловское»	СПК «Зимницикий»	СПК «Рассвет»
Фактические затраты по выращиванию молодняка птицы, тыс. руб.	67 398	24 179	3640	22,5	21,4
Получено прироста живой массы, ц	23 399	3830	1144	6	10
Стоимость побочной продукции, тыс. руб.	992	—	71	0,5	0,4
Всего затрат, относимых на основную продукцию, тыс. руб.	66 406	24 179	3569	22	21
Себестоимость 1 ц прироста живой массы, тыс. руб.: по плану фактически	2,2 2,838	3,7 6,313	2,9 3,12	4,4 3,666	1,8 2,1

шей птицы, используемой для приготовления мясокостной муки (табл. 2).

При исчислении себестоимости яиц в ООО «Победа-АгроЛ» стоимость побочной продукции не вычитают из общей суммы затрат, что ведет к увеличению себестоимости яиц.

По учетным группам выращивания молодняка птицы объектами исчисления себестоимости является прирост живой массы. Себестоимость получаемого прироста живой массы определяют путем деления учтенных затрат по выращиванию молодняка птицы по соответствующей учетной группе (за вычетом стоимости побочной продукции) на количество полученного прироста живой массы (табл. 3).

В ООО «Победа-АгроЛ» не ведут учет побочной продукции, поэтому ее стоимость относится на затраты по выращиванию птицы.

По цеху инкубации определяют себестоимость птенцов суточных, которая складыва-

ется из стоимости заложенных яиц и затрат на инкубацию за вычетом стоимости изъятых неоплодотворенных яиц первого миража (по цене реализации) и отходов инкубации, оцениваемых по их возможному использованию.

Количество проинкубированных яиц в отчетном периоде определяют следующим образом: к остатку яиц в инкубаторе на начало периода прибавляют количество яиц, заложенных в инкубатор, и вычитают остаток на конец отчетного периода. Заложенные в инкубатор яйца собственного производства оценивают по их себестоимости, а купленные на стороне – исходя из фактических затрат на их приобретение (табл. 4).

Себестоимость одной головы птенцов суточных определяют путем деления стоимости основной продукции на число выведенных здоровых птенцов (без суточных петушков) за вычетом стоимости изъятых неоплодотворенных яиц первого миража.

Расчет себестоимости суточных птенцов в птицеводческих организациях Брянской области

Показатели	ООО «Снежка»	ООО «Победа-Агро»	АОЗТ «Орловское»
Фактические затраты по инкубации, тыс. руб.	8219	7536	672
Получено суточных птенцов, тыс. гол.	2090	689	84
Стоимость побочной продукции, тыс. руб.	38	—	3
Всего затрат, относимых на основную продукцию, тыс. руб.	8181	7536	669
Себестоимость 1 тыс. голов суточных птенцов, тыс. руб.: по плану фактически	4,1 3,9	7,5 10,9	6,4 8,0

В рассматриваемых организациях при исчислении себестоимости птенцов суточных стоимость суточных петушков яйценоских пород из общей суммы затрат не вычитается. Для расчета себестоимости учитывают количество оставшихся птенцов суточных, что ведет к повышению фактической себестоимости 1 тыс. голов птенцов суточных.

После определения фактической себестоимости продукции птицеводства корректируется плановая оценка продукции. Для регулирования отклонений себестоимости продукции в исследуемых организациях составляют расчет распределения (корректирования) калькуляционных разниц (отклонений) по продукции птицеводства произвольной формы. По кредиту субсчета 20.2 «Животноводство», аналитического счета «Птицеводство» отражают списание в конце года калькуляционных разниц по продукции птицеводства на счета 43, 11, 20.3, 29, 90 в зависимости от направления использования продукции.

При этом если фактическая себестоимость продукции ниже плановой (при экономии), то сумму отклонений списывают методом «красное сторно». Если фактическая себестоимость продукции выше плановой, то сумму отклонений отражают дополнительными бухгалтерскими записями.

Следует отметить, что на субсчет 20.2 относят падеж молодняка и взрослой птицы, учитываемый на счете 11 «Животные на выращивании и откорме», кроме падежа по вине материально ответственных лиц и вследствие стихийных бедствий [1]. Падеж молодняка и взрослой птицы списывают по кредиту счета 11 на дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», затем с кредита счета 94 на дебет субсчета 20.2. В итоге по субсчету 20.2 происходит увеличение суммы затрат, то есть себестоимость молодняка и взрослой птицы соответственно возрастает.

После списания калькуляционных разниц при отсутствии незавершенного производства субсчет 20.2 «Животноводство» закрывается.

Данные фактической себестоимости используют для определения результатов производственной деятельности организации, ее структурных подразделений, а также выявления резервов повышения экономической эффективности видов продукции птицеводства.

Таким образом, организацию бухгалтерского учета в птицеводстве необходимо осуществлять с учетом специфических и технологических особенностей этой отрасли по вышеприведенной методологии. Это позволит получать объективные показатели себестоимости с детализацией по структурным подразделениям предприятий, которые в дальнейшем могут использоваться как для целей финансового, так и для целей управленческого учета. Принимая также во внимание фактор специализации, появляется возможность создания уникальной учетно-информационной системы, которая будет наиболее полно отвечать потребностям, требованиям и целям хозяйственного процесса и предприятия в целом.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник / Под ред. Н. Г. Белова, Л. И. Хоружий. – М.: Эксмо, 2010. – 608 с.
2. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в птицеводстве, утвержденные Департаментом финансов и отчетности 16.05.2005. – М.: Минсельхоз России, 2005. – 179 с.
3. Хоружий Л. И. Калькуляция себестоимости продукции в аграрной сфере // Аудиторские ведомости. – 2003. – № 5.
4. Хоружий Л. И., Божина Ю. В. Развитие системы внутрихозяйственного контроля в птицеводстве. – Брянск: РИО БГУ, 2009. ■