

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ И
КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ
МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА**

**ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT FOR COST ACCOUNTING
AND CALCULATION OF PRODUCTION COSTS OF
DAIRY CATTLE BREEDING**

Кудряшова Юлия Николаевна,
ФГБОУ ВО Самарская ГСХА, Россия, г. Самара
Kudryashova.julya@yandex.ru
к.э.н., доцент

Kudryashova Julia Nikolaevna
Of the Samara state agricultural Academy, Russia, Samara
Kudryashova.julya@yandex.ru
candidate of economic Sciences, associate Professor

Аннотация:

В статье рассмотрены особенности учета затрат и калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства, приведен пример исчисления себестоимости молока и приплода. В целях обеспечения объективности в определении результата труда доярок и исчисления себестоимости продукции молочного стада предлагается принимать на учет полученный прирост живой массы коров-первотелок на основании рекомендуемого первичного документа «Ведомости определения прироста живой массы основного стада». В работе предлагается учитывать изменение живой массы скота при начислении амортизации в процессе продуктивного их использования и оформлять для этого Инвентарную карточку учета продуктивного скота основного стада. Автором проведен анализ различных методик распределения затрат между видами продукции и обоснован наиболее рациональный (т. есть метод распределения затрат с использованием качественных характеристик молоко).

Ключевые слова:

затраты, себестоимость, калькуляция, первичный учет, объекты учета затрат, объекты калькулирования.

Annotation:

In the article the peculiarities of the accounting of expenses and calculation of product costs of dairy cattle breeding, Pref-den is an example of calculating the cost of milk and of offspring. In order to ensure objectivity in determining the outcome of the

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУ-
ЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ
МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА**

work of the milkmaids and the calculation of the CE-bastakoti production of dairy herds is requested to take on record the obtained gain in live weight of cows, heifers on the basis of the recommended primary document "statement of determination of body weight gain of the main herd". This paper proposes to consider the change of live weight of livestock in the calculation of depreciation in the process of the product alternative use and to make this Inventory card of accounting in productive livestock of the main herd. The author analyzes different methods of cost allocation between types of products and proved the most efficient (i.e. cost allocation method using quality characteristics of milk).

Key words:

cost, calculation, recording, objects Uche-the cost objects of calculation..

На современном этапе развития экономики особую актуальность приобретает проблема совершенствования учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции животноводства. Особенность современной системы учета затрат заключается в том, что она не ограничивает выбор способов и приемов бухгалтерского учета.

Целью исследования является изучение особенностей организации учета затрат и калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства для выработки рекомендаций по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения управления себестоимостью продукции.

Синтетический учет затрат и выхода продукции отрасли животноводства учитывается на операционном калькуляционном счете 20 «Основное производство», субсчет 20.2 «Животноводство» по дебету которого отражают затраты, а по кредиту – выход продукции (в течение года – в плановой оценке с доведением ее в конце года до фактической).

Аналитический учет ведут в лицевом счете (производственном отчете) подразделения по животноводству на основании данных первичных документов. Лицевой счет состоит из двух разделов. Первичные документы по учету затрат приведены в таблицу 1.

В качестве объектов учета затрат в молочном скотоводстве выделяют: основное стадо молочного скота (коровы и быки-производители) и животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов, животные, выбракованные из основного стада). Пример корреспонденции счетов по учету затрат и оприходованию продукции представлен в таблице 1.

Таблица 1 – Бухгалтерские записи по учету затрат и выхода продукции молочного скотоводства

Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета		Документы, на основании которых производятся бухгалтерские записи
	Дебет	Кредит	
Начислена амортизация собственных основных средств, непосредственно участвующих в производстве продукции животноводства	20-2	02	Расчет амортизационных отчислений по основным средствам (ф. № 59)
Списаны корма и подстилка, израсходованные для содержания продуктивных животных	20-2	10	Ведомость учета расхода кормов (форма № СП-20), Накладная внутрикормового назначения (форма № 264-АПК)
Начислена оплата труда работникам животноводства	20-2	70	Расчет заработной платы (произвольная форма), наряд на сдельную работу (ф. № 70а), Табель учета рабочего времени (ф. № 64 и ф. № Т-13), Расчетная ведомость (ф. № Т-51)
Начислена сумма взносов по социальному страхованию и обеспечению на заработную плату работников, занятых на производстве продукции животноводства	20-2	69	Расчет заработной платы (произвольная форма), Расчетная ведомость (форма № Т-51), бухгалтерские справки
Отнесена на затраты производства стоимость павшего скота	20-2	94	Акт на выбытие животных и птицы (ф. № СП-54)
Распределены общепроизводственные расходы животноводства	20-2	25-1	Ведомость распределения общепроизводственных расходов животноводства
Распределены общехозяйственные расходы, относящиеся к животноводству	20-2	26	Ведомость распределения общехозяйственных расходов на затраты отрасли животноводства
Оприходована готовая продукция животноводства (молоко)	43	20-2	Ведомость учета движения молока (Ф. № СП-23)
Оприходован приплод молодняка, полученного от основного стада	11	20-2	Акт на оприходование приплода животных (ф. № СП-39 и ф. № 95)

На предприятии 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. Калькуляционными единицами здесь служат единицы, принятые для измерения полученной продукции (центнер) и приплода животных (голова).

Приведем пример расчета себестоимости молока и приплода и отразим данные в ведомости распределения фактических затрат между продукцией молочного стада крупного рогатого скота (табл.2).

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА

Таблица 2 – Ведомость распределения фактических затрат на продукцию основного молочного стада

Вид продукции	Количество продукции, ц/гол/т	Удельный вес в общих затратах, %	Фактические затраты		Плановые затраты	
			на 1 ц/голову, руб.	Всего, тыс.руб.	на 1 ц/голову, руб.	Всего, руб.
Молоко	65997	90,0	1919	126655	1876	123810
Приплод	1170	10,0	12028	14073	11780	13782
Навоз	2210	-	1600	3536	1600	3536
Всего	х	100	х	144264	х	145128

Из таблицы 2 видно, что плановые затраты по производству молока превышают фактические затраты, а затраты отнесенные в конце отчетного года на приплод ниже плановых затрат. Следовательно, необходимо довести плановые затраты до фактических (табл. 3).

Таблица 3 – Бухгалтерская справка на списание корректировочных сумм по доведению плановой себестоимости продукции до фактической

Вид продукции	Количество продукции, ц, гол	Сумма корректировки		Распределение сумм корректировки					
				На реализацию		На выйку телятам		На остаток	
		На 1 ц, 1 гол., руб.	Всего, тыс.руб.	Кол-во, ц/гол	Сумма, тыс.руб.	Кол-во, ц	Сумма, тыс.руб.	Кол-во, ц/гол	Сумма
Молоко	65997	43	2838	53047	2281	12950	557	-	-
Приплод	1170	248	290	-	-	-	-	248	290

На основе бухгалтерской справки на списание корректировочных сумм по доведению плановой себестоимости до фактической списывают калькуляционные разницы себестоимости продукции - молока и приплода.

В ходе проведенного исследования было установлено, что управленческий учет в АО «Северный ключ» требует совершенствования построения учетно-аналитической системы.

Учет должен обеспечить получение информации, необходимо для принятия своевременных и правильных управленческих решений, для этого необходимо рационально построить первичный, аналитический и синтетический учет в соответствующей отрасли.

Одним из важных направлений совершенствования бухгалтерского учета является организация системы первичного учета фактов хозяйственной жизни.

Начисление заработной платы работникам, занятым в животноводстве, производится по расценкам за центнер (единицу) произведенной (реализованной) продукции или за ее стоимость в денежном выражении. Поэтому для начисления оплаты труда дояркам и скотникам привлекаются документы, в которых фиксируется выход продукции: журналы учета надоя молока, акты на оприходование приплода животных, ведомости взвешивания животных, акты на перевод животных из группы в группу и т. д.

На основании зафиксированного в этих документах выхода продукции начисляют заработную плату животноводам в соответствии с действующими в хозяйстве расценками в основном документе по учету затрат труда – «Расчете начисления оплаты труда работникам животноводства».

В молочном скотоводстве при установлении оплаты труда работникам фермы имеются свои особенности. Они состоят в том, что производственный процесс складывается из ухода за животными, получения продукции и воспроизводства животных. Следовательно, основная оплата в молочном скотоводстве состоит из трех частей: ухода за животными; получения продукции (молока) и воспроизводства животных. При этом не учитывается труд работников, занятых обслуживанием продуктивного скота, и, следовательно, не начисляется заработная плата на получение прироста живой массы скота основного стада, который не приходят и не отражают в учете.

В практике тарифная ставка доярки складывается примерно на 70 % за надой молока, 20 % за уход и 10 % за получение приплода. И не принимается в расчет получаемый прирост живой массы дойных коров 1-й, 2-й, 3-й лактации и быков-производителей.

По данным литературных источников при полноценном рационе кормления коров самой распространенной красной степной породы вместе с ростом среднесуточных удоев молока среднесуточный прирост живой массы коров-первотелок составляет минимально 200 г, коров 2-й и 3-й лактации соответственно 150 и 100 г, что приводит к росту живой массы коровы к концу 1-й лактации на 73 кг, а 2-й и 3-й лактации - 55 и 37 кг примерно.

А это дополнительные тонны еще одной продукции - прироста живой массы продуктивного скота основного молочного стада.

По действующему положению по учету основных средств животные после перевода в основное стадо до момента выбытия учитываются по живой массе и стоимости, установленные на период их перевода. Живая масса, набираемая скотом в период их продуктивного использования, остается не установленной путем подсчета и не регистрированной для получения информации.

В целях обеспечения объективности в определении результата труда доярок и исчисления себестоимости продукции молочного стада считаем целесообразным принимать на учет полученный прирост живой массы коров-первотелок на основании рекомендуемого нами первичного документа «Ведомости определения прироста живой массы основного стада».

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА
Предлагаемая форма

Организация АО «Северный ключ» Покхвистневского района
Отделение МТФ-1
Дата 28.04.2017

Ведомость №1

определения прироста живой массы основного стада

За кем закреплены животные (Ф.И.О.) Степанова М.П., Нефедова Н.А. и т.д.

Табельный № 14, 28 и т.д.

Общее поголовье: (наименование групп животных) основное стадо
(количество голов) 977

Взвешивание произведено (гол.) 977

Вид животного	Инв. номер, кличка	Порода	Возраст, лет	№ лактации	Вес предыдущего взвешивания		Вес на дату взвешивания, кг	Годовой прирост живой массы, кг
					дата	кг		
Корова	№ 122 Зорька	голштинская	4 года	3 лактация	16.04.16	380	415	35
Корова	№ 157 Ласточка	голштинская	5 лет	4 лактация	16.04.16	420	448	28
И т.д.								
Бык	№ 430 Буян	Красно-степная	5 лет	-	16.04.16	860	860	-
И т.д.								
Итого						488500	527580	39080
Всего прирост живой массы, 390,8 ц				Средний прирост живой массы одной головы, 40 кг				

Зоотехник _____ / Смирницкий Н.И./
Заведующий отделением _____ / Олегин Н.П./
Лицо, за которым закреплены животные _____ / Злобин О.Н./

Сведения ведомости о приросте живой массы основного стада используются при заполнении Книги учета движения животных (ф. № 304-АПК) и Отчета о движении скота и птицы на ферме (ф. № 223-АПК) по соответствующим группам животных основного стада.

Важное значение при формировании издержек производства и себестоимости продукции, а также для стратегического управления производительностью 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 коров основного молочного стада, так как в процессе их эксплуатации наступает возрастной период, когда скот начинает снижать продуктивность, а снижение продуктивности - это физический износ скота, что и нашло отражение в уточненной редакции ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

Продуктивный скот основного стада, как известно, является основным средством, и по действующему порядку переведенное в основное стадо животное учитывается в период нахождения в составе основных средств в неизменной живой массе и стоимости.

Изменение их размера в процессе продуктивного использования требует производить некоторые изменения в организации аналитического учета, для чего регистрацию продуктивных животных следует производить в специальном документе - в Инвентарной карточке учета продуктивного скота основного стада, где указывают вид животного, присвоенный инвентарный номер, год рождения, кличку, дату и номер акта на перевод животных в основное стадо, балансовую стоимость, норму амортизации и шифр затрат (для отнесения ее суммы), срок продуктивного использования, способ начисления амортизации.

Предлагаемая форма

Лицевая сторона

**Инвентарная карточка №
учета продуктивного скота основного стада
от «18» марта 2013 г.**

Вид животного: корова инд. № 122; кличка Зорька;

Порода: голландская

Год рождения: 18 марта 2013 г. № 264

(дата и № документа «Акт на оприходование приплода животных»)

Перевод в основное стадо: 06 июня 2014 г. № 118

(дата и № документа «Акт на перевод животных»)

Возраст первого отела (лет) 2,6

Срок продуктивного использования (лет) 8

Балансовая стоимость, руб. 30 000

Месячная норма амортизации, % 1,04

Способ начисления амортизации: линейный

Шифр затрат 20/2. аналитический счет «Основное стадо молочного скота»

Внутренние перемещения _____;

Выбытие _____;

(причина выбытия, дата и № документа «Акт на выбраковку животных из основного стада»)

Оборотная сторона

Возрастные изменения живой массы продуктивного скота

Показатели	Годы продуктивного использования							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Живая масса скота, кг	380	406	428	440	448	462	462	462
Прирост живой массы: количество, кг	26	22	12	28	14	-	-	-
плановая себестоимость, руб.	1456	1232	672	1568	784	-	-	-
Корректировка стоимости: дополнит, записью (+), «красным сторно» (-)	+11	+14	+8	+18	+9	-	-	-
Фактическая себестоимость скота, руб.	27360	29638	30388	31680	32256	33264	33264	33264
Амортизация на продуктивный скот, руб.	2355	2560	2630	2680	2720	2740	2740	2740
Остаточная стоимость скота, руб.	25005	27078	27758	29000	29536	30524	30524	30524

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА

В дальнейшем в карточке отмечают перемещения объекта, дату и причины его выбытия.

На оборотной стороне карточки указываются возрастные изменения его живой массы и стоимости с учетом амортизации на продуктивный скот. Инвентарную карточку учета продуктивного скота основного стада открывают на каждую нетель после отела или каждого бычка при переводе их в основное молочное стадо и заполняют на основании первичных учетных документов (актов на перевод животных из группы в группу, ведомости определения прироста живой массы продуктивного скота основного стада, расчета начисления амортизации на продуктивный скот, актов на выбраковку животных из основного стада и др.).

Инвентарные карточки составляются в одном экземпляре и находятся в бухгалтерии. Для учета движения животных основного стада можно использовать Карточку учета движения животных основного стада, которую следует заполнять на основании данных инвентарных карточек учета продуктивного скота и сверять с данными синтетического учета основных средств. Такой порядок регистрации продуктивного скота основного стада позволит своевременно получить информацию о дооценке скота в результате полученного прироста живой массы и данные их амортизации и остаточной стоимости.

Рациональная организация первичного учета позволяет оперативно выявить отклонения от установленного на ферме порядка и внести необходимые коррективы в работу коллектива. Таким образом, без использования информации первичных документов невозможно эффективно и оперативно управлять деятельностью производственного коллектива фермы.

В АО «Северный ключ» для калькулирования себестоимости продукции молочного скотоводства применяется методика, предусмотренная в Методических рекомендациях по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях, утв. приказом Минсельхоза России [6].

Смысл ее состоит в следующем: из общей суммы затрат на содержание основного молочного стада исключается стоимость побочной продукции (навоза), исходя из фактических затрат по его заготовке. Из оставшейся суммы затрат 90% относится на молоко и 10% - на приплод с учетом фактической его живой массы при рождении. Разделив полученные данные о затратах на производство конкретных видов продукции на ее общее количество, получают себестоимость 1 ц молока и одной головы приплода.

Данный метод не лишен недостатков: для приравнивания сопряженных видов продукции используются условные значения; объем полученной и использованной побочной продукции учитывается не полностью; в аналитическом учете объекты побочной продукции не выделяются отдельно для отражения прямых и косвенных затрат в нормативных размерах; при исчислении себестоимости не принимается в расчет качество полученной продукции.

Коровье молоко в зависимости от природно-климатических условий, породного состава основного стада, уровня кормления может быть различной жирности - от 2,5% и выше. Таким образом, нельзя не принимать во внимание данный фактор, а также необходимо учитывать, что коровы основного молочного стада дают приплод различного веса, а затраты распределяют на одну голову.

Исследования ученых-химиков позволили рассчитать коэффициент перевода живой массы приплода в молоко, равный 9, который можно использовать при исчислении себестоимости продукции. При этом затраты распределяются пропорционально удельному весу каждого вида продукции. Сравним два метода расчета себестоимости в табл. 4. Анализируя проведенные расчеты, сделаем следующий вывод: с применением предлагаемой методики экономия затрат на 1 ц живой массы составит 45531 руб. при этом себестоимость 1 ц молока повысится на 179 руб.

В настоящее время крайне важно построить калькуляцию единицы продукции так, чтобы она учитывала не только весовые единицы, но и отражала качественный состав продукции. При существующем методе калькулирования в бухгалтерском производственном учете качество готовой продукции не учитывается, а затраты обезличиваются. Примером может служить определение качественных характеристик при производстве молока. В зависимости от цели использования оно должно обладать определенными технологическими свойствами.

Питьевое молоко, кроме определенного химического состава, должно иметь высокие биологические свойства. От технологических свойств молока зависит расход сырья на единицу продукции и ее качество, а также стойкость при хранении. Отсюда следует, что для увеличения производства молока и улучшения его качественных характеристик необходимо знать, в какой степени качество молока находится в зависимости от различных факторов, которые условно можно разделить на физиологические (порода, возраст, кормление, стадия лактации), технологические (условия содержания животных и ухода за ними, способы и частота доения).

Так как производство молока определенного качества обеспечивается соответствующей технологией, то целесообразно выделять эту продукцию в самостоятельный объект калькуляции. В данном случае предлагаем для данного объекта исследования калькулировать молоко не только исходя из его физического веса, но и из его качественных признаков (процентное содержание жирности в молоке).

При исчислении себестоимости молока с учетом качества объектом калькуляции является молоко в пересчете на базисную жирность (3,4%). Делением общей суммы затрат на объем продукции базисных кондиций определяется себестоимость 1ц молока с учетом его качества.

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ УЧЕТА ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МОЛОЧНОГО СКОТОВОДСТВА

Данный метод калькулирования показал, что фактическая себестоимость 1 ц молока по предлагаемой методике в отчетном году оказалась ниже существующей на 55 руб.

Итак, обобщим все вышеприведенные расчеты в табл. 4.

Таблица 4 – Себестоимость продукции, рассчитанная различными способами

Продукция	Себестоимость 1 ц, руб.				Отклонения себестоимости, руб.		
	По действующей методике	С применением коэффициентов	С помощью цен реализации	С учетом качественных характеристик	От метода коэффициента	От метода реализации	От метода, учитывающего качество продукции
Молоко, ц	1919	2098	1913	1864	-179	+6	+55
Приплод, - голов	12028	-	15412	12028	-	-	-
- ц	-	2174	-	-	+45531	+37922	-

Как следует из табл. 4, самая низкая себестоимость молока при расчете ее с учетом качественных характеристик, а именно 1864 руб. за 1 ц, что отличается от действующей методики на 55 руб. с 1 ц, или на 3%.

Себестоимость же одной головы приплода является наиболее низкой в результате расчета по методике, использующей коэффициент перевода живой массы приплода в молоко, равный 9, - она составила 2174 руб. за один центнер.

Метод расчета себестоимости, учитывающий качественные характеристики, является наиболее целесообразным, так как себестоимость 1 ц молока в отличие от действующей методики ниже на 3%, при этом себестоимость одного центнера приплода не увеличивается и остается на уровне 12028 руб. В силу этого предприятие смогло бы получить в отчетном году дополнительно прибыли в размере (55 руб. * 41830 ц) = 2300,65 тыс. руб.

Таким образом, проведенный анализ действующей системы учета затрат в животноводстве позволит выявить недостатки в учетном процессе и предложить мероприятия по совершенствованию учетно-аналитического обеспечения управления себестоимостью продукции молочного скотоводства, что будет способствовать получению более достоверной информации для формирования годовой бухгалтерской отчетности и повышению эффективности деятельности сельскохозяйственных предприятий в целом.