

Нигматуллина Г.Р., Мирсаитова И.Р.

УЧЕТ ПРОДУКЦИИ СКОТОВОДСТВА



Уфа - 2016

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«БАШКИРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

УЧЕТ ПРОДУКЦИИ СКОТОВОДСТВА

Уфа
Башкирский ГАУ
2016

УДК 657
ББК 65.052
Н 26

Рецензенты:

Лукманов Д.Д., д.э.н., профессор кафедры экономической теории и социологии Башкирского ГАУ

Давлетбаева Л.Р., к.э.н., начальник аналитического отдела Министерства сельского хозяйства Республики Башкортостан

Н26 Учет продукции скотоводства [Текст]: учебное пособие / Г.Р. Нигматуллина, И.Р. Мирсаитова – Уфа, ФГБОУ ВО Башкирский ГАУ, 2016. - 248 с.

ISBN 976-5-735-50262-0

В учебном пособии представлено состояние бухгалтерского учета скотоводства в аспекте формирования основного стада, производства продукции, учета затрат, калькулирования выхода продукции и реализации. Выявлены основные проблемы отрасли и предложены методы их устранения.

УДК 657
ББК 65.052

ISBN 976-5-735-50262-0

©ФГБОУ ВО БашГАУ, 2016

ОГЛАВЛЕНИЕ

ОГЛАВЛЕНИЕ	5
ВВЕДЕНИЕ	7
1 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ЖИВОТНОВОДСТВА	14
1.1 Современное состояние животноводства в России	14
1.2 Современное состояние животноводства в Республике Башкортостан	21
2 ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЖИВОТНОВОДСТВЕ	24
2.1 Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в животноводстве	24
2.2 Документирование учета в животноводстве	33
2.3 Организация бухгалтерского учета в животноводстве	46
2.4 Гужевого транспорт	49
3 УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ПОСТУПЛЕНИЮ И ВЫБЫТИЮ ЖИВОТНЫХ	59
3.1 Каналы поступления скота и особенности их учета	59
3.2 Каналы выбытия скота и особенности их учета	78
4 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА	99
4.1 Учет молока	101
4.2 Учет мяса	121
4.3 Учет побочной продукции	131
5 КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА	138
5.1 Расчет себестоимости молока	144
5.2 Расчета себестоимости прироста живой массы	145
5.3 Расчет себестоимости мясной продукции	146

6 УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ФОРМИРОВАНИЮ ОСНОВНОГО СТАДА	158
7 БУХГАЛТЕРСКАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В ЧАСТИ ФОРМИРОВАНИИ ИНФОРМАЦИИ ПО ЖИВОТНОВОДСТВУ	165
7.1 Формирование информации в бухгалтерской финансовой отчетности	165
7.2 Формирование отчета о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства	171
8 МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОБЛАСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИИ ПО УЧЕТУ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ	195
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	207
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	214
ПРИЛОЖЕНИЯ	

ВВЕДЕНИЕ

Формирование затрат в производстве, их учет имеют важное значение для предпринимательской деятельности организаций. Это обусловлено, главным образом, существенностью бухгалтерского учета в принятии управленческих решений.

Построение учета производственных затрат и выбор методов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) зависят от особенности отрасли, типа и вида производства, характера его организации и технологического процесса, разнообразия вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, массовости выпуска, объектов калькулирования, структуры организации и других условий. Изложенное определяет порядок документального оформления затрат, группировки и систематизации данных первичных документов, построение аналитического учета, способы исчисления себестоимости конкретных видов продукции (работ, услуг).

Важную роль бухгалтерский учет, а именно, учет затрат и калькуляция себестоимости играют в животноводстве. Это обусловлено тем, что учет непосредственно связан с живыми организмами, которые подвержены непрерывной биотрансформации, связанной с ростом, воспроизводством животных, вызывающей количественное и качественное их изменение, влияющей, главным образом, на выход продукции. Все это усложняет процесс ведения учета и делает его трудоемким, при этом требуется правильная калькуляция и своевременное отражения фактов хозяйственной жизни в первичных документах, используемых так же в принятии управленческих решений.

Основой для разработки и реализации управленческих решений является соответствующая информация о состоянии дел в той или иной области деятельности организации в конкретный момент времени. Так, данные учета издержек производства (обращения) и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) является важным средством выявления производственных

резервов, постоянного контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, с целью повышения рентабельности производства.

Себестоимость продукции относится к числу важнейших качественных показателей, отражающих все стороны хозяйственной деятельности предприятий, их достижения и недостатки. Уровень себестоимости связан с объемом и качеством продукции, использованием рабочего времени, сырья, материалов, оборудования, расходом фонда оплаты труда и т.д.

Себестоимость является базой определения цен на продукцию. Ее снижение приводит к увеличению суммы прибыли и уровня рентабельности. Чтобы добиться снижения себестоимости надо знать ее состав, структуру и факторы ее динамики, методы калькуляции себестоимости. Все это является предметом изучения при анализе себестоимости.

В условиях становления рыночной экономики основной задачей агропромышленного комплекса является удовлетворение потребительского спроса населения в продуктах питания и промышленности - в сельскохозяйственном сырье. Современное состояние животноводства, как и сельского хозяйства, в целом, характеризуется заметным спадом производства и реализации продукции. Повышение темпов экономического роста, обоснование методологии его ускорения и устойчивости - важнейший вопрос, обсуждаемый учеными, политическими и общественными деятелями мира. Особенно он злободневен для агропромышленного комплекса России, оказавшегося за годы реформ в тяжелейшем финансово-экономическом кризисе. В наибольшей степени пострадало животноводство: производство продукции сократилось почти наполовину, а его доля в валовом продукте сельского хозяйства уменьшилась, производство большинства продуктов животноводства остается убыточным в течение более 10 лет; разрушается генетический и производственный потенциал отрасли.

По данным Росстатистики, для многих жителей страны мясные и молочные продукты стали недоступны: душевое потребление мяса и мясопродуктов снизилось с 75 до 50 кг в год, молока и молокопродуктов - с 386 до 229 кг. И это тогда, когда доля субсидируемых импортных животноводческих продуктов

продолжает увеличиваться – среди стран мира Россия в 2015 году вышла на первое место по импорту мяса птицы, второе - свинины и третье – говядины.

Следствием неблагоприятных условий для производства и развития рынка мяса стали крупные ошибки, допущенные государством в ходе реформирования аграрного сектора, диспаритет цен на продукцию сельского хозяйства и промышленности, масштабный импорт мяса и жесткая конкуренция с использованием демпинговых механизмов со стороны зарубежных производителей, отсутствие стимулов для отечественных производителей мясосырья и научно-обоснованной государственной стратегии (программы) развития мясной отрасли. В этих условиях проблема восстановления и последующего динамичного развития производства в отраслях животноводства, формирование его устойчивого экономического роста приобрела для России особое не только социально-экономическое, но и политическое значение. Вопросы развития отраслей животноводства не оставались без внимания ученых, наука исторически держала в поле зрения, исследовала и передавала практике новые и новейшие технико-технологические и организационно-экономические разработки фундаментального и прикладного характера, формирующие прогрессивные процессы последовательного научно-технического преобразования отрасли.

Теоретической и методологической основой монографии послужили отечественные и международные учетные стандарты, основные концепции и положения бухгалтерского учета, разработки и публикации научных достижений отечественных и зарубежных ученых, а также методическая и учебная литература по теме исследования.

К исследованию вопросов, посвященных формированию бухгалтерской информации в животноводстве, посвящены труды: С.М. Бычковой, С.М. Бадмаевой, Н.П. Кондракова, А.Д. Насыровой, М.З. Пизенгольца, Ф.Ф. Фарраховой и др.

Значительный вклад в исследования, посвященные применению МСФО в учетной практике сельскохозяйственных организаций, внесли ученые: Р.А. Ал-

боров, Ю.Ю. Газизьянова, Е.В. Захарова, Л.В. Постникова, Е.И. Степаненко, Е. В. Фастова, Л.И. Хоружий, и др.

В совокупности, перечисленные и другие авторы, сформировали широкий спектр знаний, необходимых для последовательного развития учета животноводства.

Информационную базу исследования составили законодательные и нормативные акты, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции в Российской Федерации, официальные материалы Министерства сельского хозяйства Российской Федерации, Федеральной службы государственной статистики; данные бухгалтерского учета и отчетности сельскохозяйственных организаций; справочные материалы и периодические издания.

Целью научного исследования является изучение состояния животноводства в Республике Башкортостан и в Российской Федерации в целом и выявление особенностей исчисления себестоимости продукции животноводческого комплекса.

Для реализации поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- 1) проанализировать современное состояние животноводства;
- 2) изучить тенденции развития животноводства в Республике Башкортостан и в Российской Федерации;
- 3) рассмотреть нормативно-правовые и теоретические аспекты организации бухгалтерского учета в животноводстве;
- 4) рассмотреть особенности бухгалтерского учета продукции животноводства;
- 5) раскрыть экономическое значение затрат и калькулирования в системе управления себестоимостью продукции.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических вопросов бухгалтерского учета продукции скотоводства,

а так же биологических активов и сельскохозяйственной продукции в соответствии с МСФО 41.

Объектом исследования являются учетные процессы в сельскохозяйственных организациях в Республике Башкортостан и в Российской Федерации в целом.

При проведении исследования были использованы следующие общенаучные методы: наблюдение, исторический, системный подход, экономико-статистический, абстрактно - логический, монографический, аналитический, графический, индуктивный и дедуктивный методы, систематизации и обобщения результатов исследования.

Научная новизна состоит в обосновании теоретических аспектов положений и разработке рекомендаций по совершенствованию бухгалтерского учета в животноводческих организациях.

Практическая значимость работы заключается в том, что содержащиеся в монографии разработки, выводы и рекомендации позволяют повысить качество учетно-аналитической работы в сельскохозяйственных организациях и степень достоверности информации, предоставляемой заинтересованным пользователям, что будет способствовать улучшению в сельском хозяйстве, повысит его эффективность в целом.

Результаты монографии могут быть использованы в практической работе для формирования информации о состоянии, движении, производстве, воспроизводстве животных и реализации продукции животноводства в предприятиях агропромышленного комплекса.

Кроме того, результаты исследования могут быть использованы в системе обучения, переподготовки и повышения квалификации кадров в сфере бухгалтерского учета, международных стандартов учета и финансовой отчетности

Апробация.

1) Курбангалеева Ф.А., Мирсайтова И.Р. Эффективность использования основных средств в предприятии ООО «Мендян» (статья) 50 лет на службе экономической науке. – Уфа: Башкирский ГАУ, 2014.- С.-277

2) Мирсаитова И.Р., Нигматуллина Г.Р. Учет готовой продукции в ООО «Мендян» Альшеевского района (статья) Бухгалтерский учет, анализ и аудит. Итоги VIII Всероссийской студенческой конференции, Уфа: ФГБОУ ВПО Башкирский ГАУ, 2014.-С.-308

3) Мирсаитова И.Р., Нигматуллина Г.Р. Учет готовой продукции в предприятии ООО «Мендян» Альшеевского района (статья) Экономика и социум.- № 2(11), 2014.

4) Мирсаитова И.Р., Нигматуллина Г.Р. Особенности учета готовой продукции животноводства в ООО «Мендян» Альшеевского района (статья) Экономика и социум.- № 4 (13), 2014.

5) Мирсаитова И.Р., Нигматуллина Г.Р. Особенности учета затрат в животноводстве (статья) НоваИнфо.-№29, 2014..

6) Галиуллина Р.Р., Мирсаитова И.Р. Расчет экономической эффективности в ООО «Мендян» Альшеевского района (статья) НоваИнфо.-№29, 2014.

7) Мирсаитова И.Р., Нигматуллина Г.Р. Методические основы калькуляции готовой продукции (статья) Бухгалтерский учет, анализ и аудит. Итоги научной сессии. - Уфа: Башкирский ГАУ, 2015

8) Мирсаитова И.Р., Нигматуллина Г.Р. Калькулирование себестоимости продукции пчеловодства (научно-практические рекомендации) Уфа: Башкирский ГАУ, 2015

9) Мирсаитова И.Р., Шарафутдинов А.Г. Автоматизация как способ совершенствования бухгалтерского учета в ООО «Мендян» Альшеевского района (статья) Актуальные вопросы статистической науки и информационных технологий, Уфа: ООО «ПолиграфДизайн», 2015.

10) Ефимов О.Н., Мирсаитова И.Р. Страхование биологических активов (статья) Международная научно-практическая конференции «Стратегия развития страховой деятельности в РФ»: первые итоги, проблемы, перспективы. г. Ярославль, ЯрГУ, 2015

11) Мирсаитова И.Р., Нигматуллина Г.Р. Учет затрат продукции животноводства в ООО «Мендян» Альшеевского района (статья) Уфа: ФГБОУ ВО Башкирский ГАУ, 2015.

12) Нигматуллина Г.Р., Гафарова Л.Ф., Даутова А.А., Мирсаитова И.Р., Саитов Р.И., Ситдикова И.И. Роль трансфертного ценообразования в организациях молочной отрасли Республики Башкортостан (статья) Интернет-журнал Науковедение, Том 8, № 1 (2016)

13) Нигматуллина Г.Р., Гафарова Л.Ф., Даутова А.А., Мирсаитова И.Р., Саитов Р.И., Ситдикова И.И. Трансфертное ценообразование в сельскохозяйственных потребительских кооперативах (монография) – Уфа, ФГБОУ ВО Башкирский ГАУ, 2016.- 78 с.

1 СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ЖИВОТНОВОДСТВА

1.1 Современное состояние животноводства в России

Животноводство — наиболее древний промысел человечества после охоты, собирательства и рыболовства, освоенный наряду с земледелием. Появлению животноводства предшествовал процесс одомашнивания определённых видов диких зверей, которые могли жить рядом с человеком, принося при этом ему определённую пользу — источник пищи (мясо, молоко, птичьи яйца); источник сырья для изготовления одежды или строительства хижин (шкур); рабочие (например, тянущие плуг) или ездовые животные; животные для охраны имущества (собака, кошка). Пригодными для одомашнивания и получения животноводческих продуктов оказались коровы, козы, овцы, свиньи, верблюды, олени и некоторые другие животные.

Как и земледелие, животноводство позволяло обеспечивать более стабильное и предсказуемое пропитание, и таким образом сокращало затраты времени на поиски пищи по сравнению с обществами, занимающимися охотой и собирательством. К тому же, разведение определённых видов животных позволяло транспортировать грузы на большие расстояния и положило начало разветвлённой торговле [77].

Животноводство России — отрасль российского сельского хозяйства, занимающаяся разведением сельскохозяйственных животных для производства животноводческих продуктов.

Российское животноводство является одним из крупнейших в мире. Россия в 2015 г. занимает 5-е место среди стран по производству мяса, 4-е — по надоям молока, 9-е — по настригу шерсти.

В 2015 г. объём производства в животноводстве составил 1,77 трлн. рублей (около \$55 млрд.), что равнялось 47% от общего объёма продукции сельского хозяйства России. Структура по видам производителей: сельскохозяйственные организации — 52%, хозяйства населения — 43%, фермерские хозяй-

ства — 5%. В 2012 году в России было произведено 8,09 млн. тонн скота и птицы, 31,8 млн. тонн молока, 42,0 млрд. штук яиц, 55,3 тыс. тонн шерсти, 64,9 тыс. тонн мёда. Главными животноводческими регионами являются Приволжский, Центральный и Сибирский федеральные округа. На них в сумме приходится более 65% общероссийского производства [80].

На современном этапе развития животноводство является одной из основных отраслей сельскохозяйственного производства России: оно дает 45% валовой продукции, аккумулирует 75% основных производственных фондов и 70% трудовых ресурсов в сельском хозяйстве, значение животноводства определяется также тем, что оно производит самую необходимую и биологически ценную продукцию в рационе питания человека [78].

Эффективное производство продукции животноводства невозможно без создания прочной кормовой базы. Кормовая база – это производство, хранение и расходование кормов для всех видов животных и птиц. Она зависит от природных условий и в результате оказывает влияние на специализацию животноводства (выращивание того или иного вида скота), на размещение его отдельных отраслей. Например, разведение крупного рогатого скота мясного направления и овцеводство развиваются и размещаются там, где есть значительные сенокосные и пастбищные угодья, а свиноводство и птицеводство ориентируются на земледельческую кормовую базу. От природных условий и от кормовой базы также зависит продолжительность и возможность пастбищного и стойлового содержания животных, выбор рациональной структуры стада, его поголовья, технология выращивания и откорма скота, что в конечном итоге отражается на эффективности производства и его целесообразности. Значимость кормовой базы также определяется тем, что удельный вес кормов в себестоимости продукции животноводства России составляет 60-80% в зависимости от вида и района производства.

Вопрос обеспечения кормами в сельском хозяйстве России является одним из самых острых. Низкая продуктивность животноводства, главным образом, связана с низким уровнем кормления животных (например, по калорийно-

сти в год он составляет лишь 57–61% от уровня в США). Большую часть кормов дает полевое кормопроизводство [64].

Под кормовыми культурами занято 21,8% пашни, что составляет 17 127 тыс. га и 3/4 сбора кормов со всех кормовых площадей обеспечивается за счет этого источника (Приложение 1, 2). Также 2/3 валового сбора зерна используется в кормовых целях. Важным источником получения кормов служат сенокосы и пастбища, площади посевов кормовых культур постоянно растут, тем не менее, их структура нуждается в совершенствовании, так как недостаточен удельный вес зерновых и зернобобовых культур.

Недостаточное количество и неправильная технология скармливания ведут к тому, что значительная часть кормов расходуется не на получение продукции, а на поддержание жизни животных. Это отрицательно сказывается на эффективности производства и увеличивает кормоемкость продукции. По этому показателю мы не имеем аналогов среди развитых стран, хотя постоянно испытываем большой дефицит в кормах. Одной из ведущих отраслей животноводства является скотоводство [64].

Скотоводство — доминирующая отрасль животноводства, специализирующаяся на разведении крупного рогатого скота для получения молока, говядины, кожевенного сырья, а также в качестве тягловой силы. В зависимости от основной направленности деятельности скотоводческие хозяйства разделяются на молочные, молочно-мясные, мясо-молочные и мясные. В зависимости от типа хозяйствования различают кочевое скотоводство (наиболее древнее), полукочевое (или отгонное) и стойловое, преобладающее в наше время [57].

Скотоводство практикуется во всём мире и играет важную роль в экономике многих стран. В настоящее время по поголовью крупного рогатого скота лидируют Индия, Бразилия, США, Китай и Аргентина, а по производству молока — Индия, США, Китай, Германия и Бразилия [86].

В России к 1 января 2016г. поголовье крупного рогатого скота во всех категориях хозяйств снизилось до 19 564 тыс. гол. — это на 1,84% (на 366 тыс. гол.) меньше, чем на 1 января 2013 г., в том числе поголовье коров снизилось

на 2,23% (на 197 тыс. гол.) — до 8 661 тыс. гол. (Приложение 3). Сокращение численности КРС отмечается во всех округах в пределах 1-6%. Исключение составил Северо-Кавказский федеральный округ, где за год поголовье возросло на 0,7%. В Приволжском и Сибирском федеральных округах отмечается максимальное снижение поголовья в натуральном выражении — на 210 тыс. гол. и 122 тыс. гол. соответственно (Приложение 3).

Согласно данным Федеральной службы государственной статистики во всех сельскохозяйственных организациях Российской Федерации содержится порядка 45% поголовья крупного рогатого скота. В этой категории хозяйств численность животных за год снизилось на 2,87% (на 259 тыс. гол.) — до 8 800,5 тыс. гол.

В хозяйствах населения поголовье КРС к 1 января 2015 г. насчитывало 8 715 тыс. гол. (44,5% от общей численности во всех категориях хозяйств) — это на 2,51% (на 224 тыс. гол.) меньше, чем годом ранее.

В крестьянско-фермерских хозяйствах, где содержится порядка 10,5% скота в нашей стране, численность животных за год возросла на 0,8%, или на 117 тыс. гол. и к 1 января 2014 г. составила 2 048,5 тыс. гол. (Приложение 4). Крупным поголовьем КРС обладают следующие субъекты России: Алтайский край, Республика Башкортостан, Республика Дагестан и Республика Татарстан [85].

Молочное и молочно-мясное скотоводство располагается преимущественно в пригородных зонах с учетом близости к потребителю и обеспеченностью трудовыми ресурсами, так как эта отрасль очень трудоемкая. Для развития молочного скотоводства необходимо большое количество сочных кормов, основную часть которых дает полевое кормопроизводство, а также нормально увлажненные летом пастбища, что способствует росту молочной продуктивности. Традиционно молочное скотоводство тяготеет к районам интенсивного земледелия. Основные районы молочного и молочно-мясного скотоводства: лесные (Нечерноземье), лесостепные и степные районы (Среднее Поволжье, Средний Урал, Сибирь).

Приведем некоторые статистические данные по производству молока по Российской Федерации (Рисунок 1).

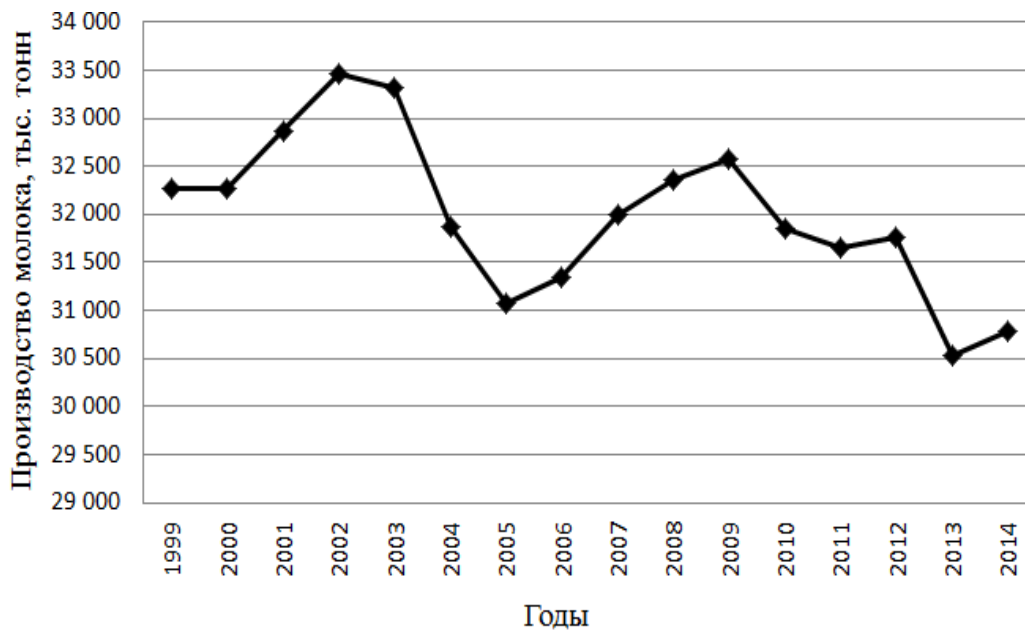


Рисунок 1 Производство молока в РФ в хозяйствах всех категорий

Из рисунка 1 следует, динамика производства молока в период с 1999 – 2014 гг. отрицательна. Так, за 2014 г. в хозяйствах всех категорий РФ было произведено 30 791 тыс. тонн молока (Приложение 5). Необходимо учесть, что за аналогичный период предыдущего года показатели были ниже, так, сравнивая два последних периода (2013 и 2014 гг.) производство молока увеличилось на 3,8% (Приложение 6).

Иначе выглядит ситуация в мясном и мясомолочном скотоводстве. Мясное и мясо-молочное скотоводство преимущественно экстенсивного типа развито в засушливых степных, полупустынных районах: в нижнем Поволжье, на Северном Кавказе, Южном Урале, на юге Сибири. Развитие мясного скотоводства интенсивного типа характерно для районов развитого земледелия и пригородного хозяйства. Откорм животных осуществляется продукцией полевого кормопроизводства, отходами переработки технических культур с применением промышленных технологий на крупных животноводческих комплексах. Мясное скотоводство этого типа преобладает на Северном Кавказе, в Сибири.

Приведем некоторые данные по производству скота и птицы по Российской Федерации во всех категориях хозяйств (рисунок 2).

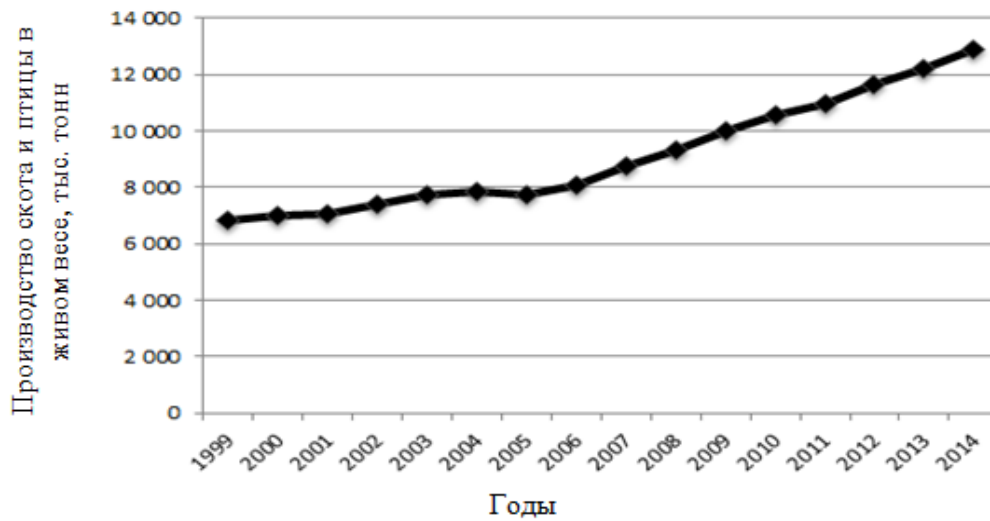


Рисунок 2 Производство скота и птицы на убой в живом весе в РФ в хозяйствах всех категорий

Из рисунка 2 следует, что динамика производства скота и птицы на убой в живом весе в период с 1999 – 2014 гг. положительна. Так, за 2014 г. в хозяйствах всех категорий РФ было произведено 12 912 тыс. тонн продукции (Приложение 7). Данный показатель стабилен, хотя за аналогичный период предыдущего года наблюдается снижение на 1% в 2014 г. по сравнению 2013 г. (Приложение 8).

Межрайонное территориальное разделение труда в сельском хозяйстве России и в АПК в целом развито слабее, чем в промышленности. Однако можно выделить несколько сельскохозяйственных зон России, которые почти полностью обеспечивают себя продовольствием и сельскохозяйственным сырьем и поставляют на общероссийский рынок широкий ассортимент своей продукции. Уральский поставляет на рынок зерно, шерсть, молоко, Западно-Сибирский - зерно, картофель, мясо, молоко, шерсть и при этом в значительной степени удовлетворяют свои внутренние потребности.

Первоочередной задачей остальных экономических районов является самообеспечение продукцией сельского хозяйства. Однако они получают значительную часть продовольствия и сырья для перерабатывающей промышленно-

сти из других регионов. Необходимо отметить, что специализация в сельском хозяйстве развита недостаточно, не всегда научно обоснована. У нас пока не существует настоящего рынка сельхозпродукции, поэтому рыночные факторы не действуют на формирование и углубление региональной специализации. Кроме того, стремление регионов к полному самообеспечению продовольствием приводит к развитию производств, не имеющих для этого достаточных природно-экономических условий. Становление рыночно обусловленной специализации - процесс очень длительный, поэтому государство должно при помощи экономических методов (кредитов, субсидий и пр.) стимулировать его. Важной проблемой является развитие сельского хозяйства Нечерноземной зоны России. В нее входят Северо-Западный, Северный, Центральный, Волго-Вятский экономические районы, Калининградская область и области Уральского района (Пермская и Свердловская) и Удмуртская Республика. Этот регион относится к числу наиболее развитых в индустриальном отношении, где сосредоточено более 40% всего населения России, причем резко преобладает городское [64].

Поэтому остро стоит проблема обеспечения населения продовольствием, а перерабатывающие сельхозпродукцию предприятия сырьем. Нечерноземная зона России является одновременно и крупным сельскохозяйственным районом со значительными объемами производства и со сложившейся специализацией. Тем не менее, потребности населения в продуктах питания удовлетворяются далеко не полностью: производство молока, мяса на душу населения ниже средних по стране.

Основные причины, сдерживающие сельскохозяйственное развитие региона: переувлажненность и заболоченность земель, мелкоконтурность угодий, дефицит трудовых ресурсов на селе, недостаточная оснащенность техникой сельскохозяйственных предприятий, низкий уровень социального благоустройства села, слабое развитие инфраструктуры.

1.2 Современное состояние животноводства в Республике Башкортостан

Традиционно в 16-17 веках в южных и восточных районах Башкортостана преобладало кочевое скотоводство; в Западных и Северных — земледелие. С притоком в Республику Башкортостан русских крестьян и народов Поволжья на территории республики начало развиваться земледелие. Землевладение у башкир было общинным, земля считалась собственностью племени или рода, но скотом они владели на правах частной собственности. Общинное владение облегчило впоследствии проведение коллективизации.

Расхищение башкирских земель к концу XIX в. сократило пастбищные угодья, что привело к упадку показателей отрасли скотоводства, как в районах оседлого земледелия, так и в областях полукочевого скотоводства. Земледельческо-скотоводческий район Башкортостана превращается в район оседло-земледельческого хозяйства [87].

Сельское хозяйство Республики Башкортостан является одним из ведущих в России. Располагая 3,4% (7,36 млн. га) сельхозугодий России, республика производит 3,2% всей ее сельхозпродукции [Приложение 9]. Сельское хозяйство Башкортостана находится в ведении Министерства сельского хозяйства Республики Башкортостан.

В 2014 г. Российская Федерация ввела запрет на импорт продовольствия из стран Европы, в 2 раза обесценился рубль по отношению к доллару. Это привело к удорожанию в 2 раза импортной сельскохозяйственной продукции. В связи с этим возросло значение сельскохозяйственной отрасли хозяйства Республики Башкортостан.

В настоящее время в производстве сельскохозяйственной продукции личные подсобные хозяйства занимают около 63%, сельскохозяйственные организации — 31%, фермерские хозяйства — 6%. В структуре валовой продукции сельского хозяйства животноводство занимает около 94%, растениеводство — 5,5% (в основном овощеводство закрытого грунта).

Во втором квартале 2015 г. численность крупного рогатого скота в хозяйствах всех сельхозпроизводителей составила 1220 тыс. голов, включая коров — 485,5 тыс., свиней — 303,7 тыс. голов, овец и коз — 889,0 тыс., лошадей — 133,4 тыс. голов, птицы — 16,3 млн. голов [Приложение 8].

По данным Министерства сельского хозяйства РБ ведущей отраслью в животноводстве является скотоводство, на долю которого приходится около 66% производимого мяса. Около городов республики скотоводство развивается в мясо-молочном направлении, в горно-лесных и северо-восточных районах — мясное и мясо-молочное. Доля свинины в мясном балансе — около 17%, баранины — около 2%. Крупнейшими комплексами по выращиванию крупного рогатого скота являются: им.60-летия СССР, Ново-Раевский, свиней — «Рошинский», птицы — ПО «Башкирское». В структуре производства скота и птицы на убой (в живом весе) сельскохозяйственными организациями происходит устойчивое увеличение доли производства птицы. Так в 1 полугодии 2015 г. по сравнению с соответствующим периодом 2014 г. отмечалось увеличение удельного веса производства птицы на 3,1 процентного пункта.

В целом за первые два квартала 2015 г. в республике было произведено 72 038,4 тыс. тонн скота и птицы на убой, что на 11,2% ниже, чем за аналогичный период 2014 г., 320 140,2 тыс. тонн молока, что на 4,1 ниже, чем в прошлом году. Районом-лидером по производству скота и птицы за исследуемый период является Мелеузовский – 19 345,4 тыс. тонн продукции. Так же высокими результатами обладают Благоварский, Благовещенский и Стерлитамакский районы. По производству молока лидирующую позицию занимает Чекмагушевский район – 28 814, 2 тыс. тонн. Также значительными показателями обладают Стерлитамакский, Дюртюлинский, Илишевский районы [17].

Ведущим сельскохозяйственным высшим учебным заведением в Республике Башкортостан является Башкирский государственный аграрный университет, основанный в 1930 г. как Башкирский сельскохозяйственный институт. 1 октября 1930 г. действовали два факультета: растениеводство и животноводство. Статус университета учебное заведение получило в 1993 г. Ведущим фа-

культетом, занимающимся разведением пород крупного рогатого скота, основами животноводства, частной зоотехнией, генетикой, кормодобыванием и кормлением сельскохозяйственных животных является факультет биотехнологий и ветеринарной медицины. Для подготовки высококвалифицированных кадров, в связи с необходимостью обеспечить население страны качественными продуктами питания, в условиях острой конкурентной борьбы с зарубежными производителями, в 2001 г. был организован факультет пищевых технологий. На сегодняшний день факультет готовит специалистов по направлениям: «Технология переработки и стандартизации продукции животноводства», «Механизация производства, переработки и хранения продукции животноводства», «Технологическое оборудование животноводческих и перерабатывающих предприятий» [81].

В целом, отрасль животноводства в России претерпевает спад, о чем свидетельствует снижение поголовья скота, производство молока во всех категориях хозяйств. На сегодня стабильно развивается лишь производство мясной продукции. Исследования ученых и практиков свидетельствуют о том, что в первую очередь спад численности поголовья обусловлен диспаритетом между закупочными ценами на молоко и говядину и постоянно повышающейся стоимостью материальных ресурсов, используемых на производство этой продукции. На выходе – низкие реализационные цены на продукцию по сравнению с себестоимостью ее производства.

2 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ЖИВОТНОВОДСТВЕ

2.1 Нормативно-правовое регулирование бухгалтерского учета в животноводстве

В традиционной учетной практике животноводческих хозяйств учет затрат на производство продукции представляет собой часть общей системы бухгалтерского учета, поскольку они имеют единые процедуры документального оформления хозяйственных операций и их стоимостной оценки. Учет затрат на производство продукции обеспечивает эффективное управление затратами и результатами в достижении основной цели деятельности организации - получение необходимой прибыли, а так же удовлетворение информацией о производственной деятельности общественных и индивидуальных потребностей всех участников экономических отношений.

Для обеспечения надлежащей организации учета затрат необходимо соблюдение требований нормативной базы, к которой, в частности, относятся:

– Гражданский Кодекс РФ Часть 1 от 30.11.1994 № 51-ФЗ (с изм. и доп., вступ. в силу от 31.01.2016 № 7-ФЗ); Часть от 26.01.1996 № 14-ФЗ (действующая редакция от 29.06.2015). Регулирует правоотношения, возникающие в процессе хозяйственной и иной деятельности, основанные на праве собственности, договорных, имущественных и других обязательствах участников правоотношений. Бухгалтерский учет отражает хозяйственную деятельность организаций, базируется на нормах Гражданского кодекса РФ, который регулирует права собственности, заключение сделок и договоров, возникновение обязательств, их исполнение и т. п. Все это достоверно и полно должен отражать бухгалтерский учет [1].

– Налоговый Кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ (принят ГД ФС РФ 16.07.1998 действующая редакция от 15.02.2016 № 32-ФЗ) регулирует правоотношения, возникающие при уплате организацией и лицами

налогов и сборов. Также НК РФ действует в части формирования расходов, связанных с производством и реализацией (ст.253 гл.25 НК РФ). НК РФ установлены виды налогов, подлежащие уплате предприятием, порядок определения и признания доходов, объект, ставки, налогооблагаемая база, сроки уплаты, период, предоставления декларации и т.п. Так, для сельхозтоваропроизводителей гл. 26.1 НК РФ предусмотрен единый сельскохозяйственный налог. Налоговая ставка установлена в размере 6% (ст. 346.8 НК РФ), сроки уплаты по итогам налогового периода – не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст.346.10 НК РФ) [2].

– Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 04.11.2014). Установлены единые требования к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также предусмотрено создание правового механизма регулирования бухгалтерского учета (ст.1 ФЗ), определены основные понятия, общие требования к ведению и организации бухгалтерского учета, аспекты формирования и учетной политики, первичное документальное оформление фактов хозяйственной жизни, контроль учета в целом [8].

– Федеральный закон «О племенном животноводстве» от 03.08.1995 № 123-ФЗ (ред. от 13.07.2015). Федеральный закон устанавливает правовую основу деятельности по разведению племенных животных, производству и использованию племенной продукции (материала), определяет полномочия государственной племенной службы по регулированию указанной деятельности, а также права и обязанности граждан и юридических лиц в области племенного животноводства [9].

– Приказ Минсельхоза Российской Федерации от 02.02.2004 № 73 «Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат в животноводстве». Приказом определен общий порядок организации бухгалтерского учета животных на выращивании и откорме, установлен порядок принятия животных к учету, порядок оценки приплода животных, так при оприходовании определен в следующий порядок:

– телят в молочном скотоводстве - оценивают по плановой себестоимости головы приплода. Плановая себестоимость (оценка) одной головы приплода телят определяется затратами на содержание молочных коров и быков-производителей, за исключением стоимости побочной продукции, в пропорции 90% относится на молоко и 10% на приплод;

– телят в мясном скотоводстве оценивают исходя из живой массы теленка и плановой себестоимости килограмма живой массы отъемышей (п.9).

Данными Методическими рекомендациями предусмотрены унифицированные формы первичных документов для учета поступления, перемещения выбытия животных, порядок ведения синтетического и аналитического учета, сроки и общие правила проведения инвентаризации [11].

– Приказ Минсельхоза Российской Федерации от 19.06.2002 № 559 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций». Приказом определен учет основных средств и продуктивного скота, приобретенного на лизинговой основе, учет животных на выращивании и откорме, выбракованных из основного стада, порядок организации аналитического и синтетического учета. Так, для учета животных предусмотрен счет 01 «Основные средства» субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный», по которому учитывают наличие и движение всех видов взрослого рабочего и продуктивного скота, отражаемого в составе основных средств. Для животных, полученных в аренде или лизингу, предусмотрен счет 01 субсчет 9 «Основные средства, полученные в лизинг или аренду», при условии, что имущество находится на балансе арендатора [12].

– Приказ Минсельхоза Российской Федерации от 31.01.2003 № 26 «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях» [13];

– ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н (ред. от 25.10.2010). Положение раскрывает отнесение готовой продукции к части материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные

характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством) (гл.1). Также Положение регламентирует оценку МПЗ, а также их отпуск [18];

– ПБУ 6/01 «Учет основных средств» Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 24.12.2010). Положением предусмотрен порядок признания, учета объектов основных средств [19];

– ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» Приказ Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н (ред. от 24.12.2010). Главой 3 (п. 3) настоящих Положений предусмотрено признание селекционных достижений в качестве объектов нематериального актива, который способен приносить экономические выгоды, по нему может быть начислена амортизация, и т.п. [22];

– ПБУ 9/99 «Доходы организации» Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015). Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации [20];

– ПБУ 10/99 «Расходы организации» Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015). Положение устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах коммерческих организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. Также Положение устанавливает группировку элементов затрат в части формирования расходов по обычным видам деятельности:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно [21];

– Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н. Регламентируется в части общих положений по ведению бухгалтерского учета (гл. 1), основных правил по ведению бухгалтерского учета - документирование фактов хозяйственной жизни, инвентаризация и оценка имущества (гл. 2), правил оценки статей бухгалтерской отчетности - способы определения себестоимости готовой продукции, способы отражения готовой продукции в бухгалтерском балансе (гл.3) [16];

– Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 41 «Сельское хозяйство» (ред. от 11.06.2015) (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н). Настоящий стандарт применяется для учета следующих объектов в случае, если они связаны с сельскохозяйственной деятельностью: биологических активов; сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора; и государственных субсидий, рассматриваемых в пунктах 34 и 35 [23];

– Проект ПБУ «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции». Проект устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о биологических активах, а также порядок проведения первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент ее получения для организаций [41];

– Комментарии к проекту ПБУ «Учет биологических активов». Данный документ раскрывается основные понятия и положения, представленные в проекте ПБУ «Учет биологических активов» [42];

– План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методические рекомендации по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности агропромышленных организаций, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 13 июня 2003 г. № 654. На основе Плана счетов бухгалтерского учета и настоящих Методических рекомендаций организация утверждает рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий пол-

ный перечень синтетических и аналитических (включая субсчета) счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета. Так счет 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» предназначен для учета затрат и выхода продукции животноводства. Себестоимость основной продукции определяется суммой затрат, учтенной по соответствующему аналитическому счету (технологической группе животных и птицы), за вычетом стоимости побочной продукции. Для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции предназначен счет 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 «Готовая продукция» не отражается, а фактические затраты по ним по мере продажи списываются со счетов учета затрат на производство на счет 90 «Продажи».

Принятие к бухгалтерскому учету готовой продукции, изготовленной для продажи, в том числе и продукции, частично предназначенной для собственных нужд организации, отражается по Дебету счета 43 «Готовая продукция» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она на счет 43 может не приходиться, а учитывается на счете 10 «Материалы» и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции (например, фуражное зерно, молоко на выпойку телятам, отдельные виды побочной продукции животноводства).

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи готовой продукции ее стоимость списывается со счета 43 «Готовая продукция» в Дебет счета 90 «Продажи» [24];

– Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 06.04.2015) – все предприятия независимо от сферы их деятельности составляют унифицированные формы бухгалтерской отчетности: Бухгалтерский баланс, Отчет о финансовых результатах (с 2013 г.), Отчет о движении капитала и Отчет о движении денежных средств. Сельскохозяйственные товаропроизводители помимо типовых форм должны предоставлять специализированную отчетность, утвержденную Министерством сельского хозяйства России [14];

– Приказ Минсельхоза России от 24.11.2000 № 938 «Об утверждении Инструкции по заполнению типовых и ведомственных специализированных форм годовой бухгалтерской отчетности организациями агропромышленного комплекса за 2000 год» (ред. от 15.01.2002). Для учета, движения продукции животноводства предусмотрен отчет «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства» – № 13-АПК. Форма содержит информацию о производстве всех видов животноводческой продукции и затратах по выращиванию, доращиванию и откорму скота и птицы. В ней отражаются сведения о животных, как числящихся на балансе, так и учитываемых на забалансовых счетах [15];

– Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 29.01.2002 № 88. Настоящими рекомендациями установлена типовая корреспонденция счетов фактов хозяйственной жизни организаций. Так, в целях животноводства предусмотрена корреспонденция по счетам 01 «Основные средства» (в отношении субсчета 4 «Рабочий и продуктивный скот», субсчета 9 «Имущество приобретенное в лизинг или аренду»), 11 «Животные на выращивании и откорме», счет 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» (производство продукции животноводства, формирование затрат), счет 43 субсчет 2 «Готовая продукция животноводства» (в аспекте получения и движения готовой продукции, в зависимости канала выбытия) и т.п. [25];

– Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003 г. № 792. Рекомендации определяют порядок организации бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Главой 2 определена классификация производственных затрат, главой 4 типовая номенклатура калькуляционных статей затрат, методы учета затрат, объекты. Так, в основном

стаде молочного скота в качестве объекта калькулирования приняты молоко и приплод, калькуляционными единицами – 1 ц и 1 голова соответственно. У животных на выращивании и откорме объекты – прирост живой массы и живая масса, калькуляционная единица в обоих случаях – 1 ц [26];

– Методические рекомендации по применению журнально - ордерной формы бухгалтерского учета в агропромышленных организациях утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 12 марта 2003 г. № 385. Рекомендациями приведен типовой перечень регистров бухгалтерского учета, применяемый при журнально-ордерной системе [27]. Так, для учета готовой продукции животноводства применим перечень:

Таблица 1 Регистры бухгалтерского учета готовой продукции
животноводства

Регистры	Форма
Журнал-ордер по кредиту счетов 02, 05, 10, 16, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 40, 69, 70, 94, 96, 97	10-АПК
Журнал-ордер по кредиту счетов 41, 42, 43, 45, 62, 90, 91	11-АПК
Журнал-ордер по кредиту счета 11	14-АПК
Главная книга	18-АПК
Ведомость аналитического учета расчетов со сдатчиками сельскохозяйственной продукции	33-АПК
Ведомость расчета затрат на производство по экономическим элементам и себестоимости товарной продукции	45-АПК
Ведомость аналитического учета отгрузки и продажи продукции в порядке плановых платежей	61-АПК
Ведомость учета продажи продукции, работ и услуг сельскохозяйственных предприятий	62-АПК
Реестр документов по реализации готовой продукции	63-АПК
Ведомость аналитического учета животных	73-АПК
Бухгалтерская справка	88-АПК

– Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов и расходов деятельности сельскохозяйственных и других организаций АПК, утвержденные приказом Минсельхоза России от 31 января 2003 г. № 28. В сельскохозяйственных организациях к доходам от обычных видов деятельности, в части животноводства, относятся:

– выручка от продажи продукции животноводства;

– выручка от продажи животных на выращивании и откорме [28];

– Проект: Методические рекомендации по первичному применению ПБУ «Учет биологических активов». В рекомендациях определена последовательность мероприятий при переходе на принципы учета соответствующие ПБУ «Учет биологических активов», основанном на международном стандарте финансовой отчетности МСФО 41 «Сельское хозяйство» [43];

– Проект: Методические рекомендации по учету биологических активов. Рекомендации определяют порядок организации бухгалтерского учета биологических активов в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет биологических активов» ПБУ [44].

Особое место в системе нормативного регулирования учета затрат занимают локальные нормативные акты, разработанные в рамках учетной политики организации. Они определяют конкретный порядок отражения производственных затрат в системе управленческого (производственного) учета и расходов отчетного периода в системе финансового учета, включая типовые и специализированные формы бухгалтерской отчетности.

Таким образом, в российском законодательстве сегодня отсутствуют какие-либо преграды для развития учета готовой продукции сельского хозяйства. Назрели объективные предпосылки для его становления и развития на предприятиях с учетом ранее накопленного опыта и традиций, а также международных стандартов отчетности.

2.2 Документирование учета в животноводстве

Ведущей отраслью сельскохозяйственного производства является животноводство, которое, в зависимости от вида выращиваемого скота, подразделяется на следующие отрасли: скотоводство, свиноводство, овцеводство, птицеводство, коневодство, звероводство, кролиководство, рыбоводство, пчеловодство. Каждая из этих отраслей специализируется на производстве конкретных видов продукции. Так молочное скотоводство специализируется на производстве молока, мясное - на выращивании скота на мясо, птицеводство - на производстве яиц и мяса птицы и т.д. В связи с этим в бухгалтерском учете затраты на производство продукции животноводства группируются как по отраслям, так и по видам или технологическим группам животных.

В животноводстве затраты на производство продукции осуществляются в течение года более равномерно, чем в растениеводстве, поэтому нет необходимости разграничивать их в учете по смежным годам. Все расходы отчетного года в животноводстве, как правило, включаются в состав себестоимости продукции текущего года.

В животноводстве, как и в других отраслях, производимые затраты неоднородны. Они включают различные виды конкретных материальных, денежных и трудовых затрат (корма, медикаменты, износ основных средств, затраченный труд и расходы на его оплату и т.п.).

Бухгалтерский учет в животноводстве должен обеспечить получение необходимой информации о размере расходованных средств на производство продукции по их видам.

Производственный процесс в животноводстве сконцентрирован в структурных подразделениях (фермах, бригадах и т.д.). Следовательно, в бухгалтерском учете необходимо обеспечить получение информации о размере затрат в разрезе структурных подразделений.

Разграничение затрат в учете по вышеназванным признакам обеспечивается путем выбора соответствующих объектов учета затрат и построения учетных регистров.

Основными задачами учета затрат в животноводстве являются:

- экономически обоснованное разграничение затрат по видам и группам животных;
- точное отражение затрат по производственным подразделениям предприятия;
- правильная классификация и разделение затрат по статьям калькуляции и корреспондирующим счетам;
- экономически обоснованное определение себестоимости получаемой продукции животноводства;
- своевременное, точное и полное отражение в документах и регистрах учета выхода продукции животноводства.

Рассмотрим подробнее первичные документы и регистры по учету, применяющиеся в животноводстве.

Согласно Постановлению от 29 сентября 1997г. № 68 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья» [29] был утвержден следующий перечень унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции животноводства:

I. По учету движения животных:

1. Акт на оприходование приплода (форма № СП-39). Применяется для оформления полученного на ферме приплода животных: телят, поросят, ягнят, жеребят, а также новых семей пчел при роении.

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, подтвер-

ждающих получение приплода, и отдельно фиксируются мертворожденные животные.

Оформленные акты используются для зоотехнического учета и записей на ферме в Книгу учета движения животных и птицы. 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 (форма № СП-51).

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

2. Приемо-расчетная ведомость на животных, принятых от населения (типовая межотраслевая форма № СП-40). Применяется для оформления приема и учета животных, принятых от населения. Ведомость составляется приемщиком животных. 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.

3. Ведомость взвешивания животных (форма № СП-43). Применяется для определения фактической живой массы животных. 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, а также используют для составления расчета определения прироста живой массы (форма № СП-44).

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

4. Расчет определения прироста живой массы животных (форма № СП-44). Применяется для расчета определения прироста живой массы животных. Форма является логическим завершением Ведомости взвешивания животных (формы № 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 живой 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 павшего) и вычитают массу поголовья на начало отчетного периода и поступившего за отчетный период. Итог данного расчета представляет собой валовой прирост живой массы, т.е. без вычета массы павших животных.

Расчет составляет зоотехник, заведующий фермой, бригадир ежемесячно в целом по ферме и учетным группам животных на основании данных ведомостей взвешивания животных (форма № 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 бухгал-

терию и служит основанием для оприходования полученного привеса и начисления заработной платы работникам животноводства.

5. Акт снятия скота с откорма, нагула, доращивания (форма № СП-45). Применяется в специализированных животноводческих организациях (базах и комплексах по доращиванию и наугулу животных).

Акт применяется для оформления результатов откормочных операций и передачи снятого с откорма, нагула, доращивания животных от скотника или свиная, заведующего базой (комплекса).

В документе в первом разделе определяются данные об откорме, нагуле и доращивании скота, выводится прирост живой массы с разбивкой по упитанности животных. Во втором разделе определяется расчет стоимости снятого с откорма, нагула, доращивания скота (также по группам упитанности). В третьем разделе производится калькуляция стоимости прироста 1 кг и общего прироста живой массы.

6. Акт на перевод животных (форма № СП-47). 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. В конце месяца акты вместе с отчетом о движении скота и птицы на ферме (форма № СП-51) сдаются в бух-

галтерию и используются для отражения движения животных в регистрах бухгалтерского учета и для начисления оплаты работникам, в чью группу они были переданы.

7. Учетный лист движения животных и расхода кормов (форма № СП-48). Применяется для отражения всех ежедневных операций по движению животных и кормов по участку (бригаде).

Учетный лист состоит из трех разделов. В первом «Поступление животных» отражается поступление на участок животных по половозрастным группам (количество голов, масса, сумма) и по каналам поступления. Во втором разделе «Выбытие животных» отражаются аналогичные данные по каналам выбытия. В третьем разделе «Переведено животных внутри участка» отражается внутреннее перемещение животных внутри участка по отдельным секциям. В конце документа приводятся данные о движении кормов по их наименованиям и учетным группам животных: остаток на начало дня, поступление, расход, остаток на конец дня.

Бухгалтер комплекса при выдаче учетных листов указывает в них номер участка (бригады) и код учетной группы свиней.

Учетный лист заполняет под копирку в двух экземплярах начальник участка. Первый экземпляр документа передается в бухгалтерию в конце дня в качестве отчета о движении животных и кормов, второй - остается на участке и прикладывается к документам дня.

8. Путевой журнал следования скота, отправленного по железной дороге (форма № СП-49). Применяется для отражения всех данных по партиям животных, отправляемым по железной дороге.

Документ состоит из трех разделов. В первом «Сведения об отправлении скота» содержатся данные о видах и количестве отправленного скота. Во втором разделе «Отметки о ветеринарном осмотре скота» приводятся результаты произведенных во время следования ветеринарных осмотров животных. В третьем разделе содержатся прочие данные о животных за время их нахождения в пути.

Путевой журнал составляется в одном экземпляре и выдается старшему проводнику, который по возвращении сдает оформленный журнал вместе с другими документами на сданный скот в бухгалтерию организации.

9. Книжка чабана, гуртоправа, табунщика и др. (форма № СП-50). Применяется для учета, передаваемого под ответственность чабана, гуртоправа, табунщика поголовья животных, а также для записи замечаний и распоряжений соответствующих должностных работников при объезде отар, гуртов и табунов.

Книжка содержит разделы: опись принятого скота, движение скота, учет получения приплода, отбивки и случки, опись инвентаря при стаде, контрольные сведения о наличии животных.

Записи в книжку чабана, гуртоправа при ее выдаче, а также при проверке отар, гуртов и табунов при случке маточного поголовья производит зоотехник; полученный приплод, падеж и другие изменения в составе поголовья и инвентаря записывает чабан, гуртоправ или табунщик. Ежемесячно данные книжки сверяются с данными в бухгалтерию организации.

10. Отчет о движении скота и птицы на ферме (форма № СП-51). Применяется для обобщения данных, отражающих наличие и движение животных и птицы 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. Основанием для составления отчета являются итоговые данные о записях за месяц в Книге учета движения животных и птицы.

Отчет составляется отдельно 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 (форма № СП-20), а количество полученного прироста живой массы животных - данным расчета определения прироста живой массы животных (форма № СП-44).

11. Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка, падеж) (форма № СП-54). Применяется для учета животных, птицы в случаях их падежа, вынужденной прирезки, а также забоя животных всех учетных групп (молодняк животных, животные на откорме, птица, животные основного стада). Выбраковка животных из основного стада для постановки на откорм и реализации, т.е. без забоя в организации оформляется актами выбраковки животных из основного стада.

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

При выбытии животных вследствие падежа или вынужденной прирезки в акте указывается причина выбытия и диагноз. Акт составляется в день падежа (прирезки) и немедленно передается на рассмотрение администрации организации. После утверждения руководителем организации акт передается в бухгалтерию для записей по счетам.

В случае падежа или гибели животных и птицы по вине отдельных работников стоимость этих животных и птицы 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 и птицы.

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

II. По учету движения продукции животноводства:

1. Журнал учета надоя молока (форма № СП-21). Применяется для ежедневного учета получаемого молока на ферме. Журнал ведет заведующий фермой, бригадир, мастер машинного доения или старшая доярка. Записи в журнал делаются ежедневно после каждой дойки по каждой доярке (мастеру машинного доения) по закрепленной группе обслуживаемых коров. Кроме количества надоенного молока в журнале проставляются данные о жирности молока, общем количестве полученных жироединиц, прочие данные о качестве молока (кислотность и др.).

Подсчитанные итоги в журнале по вертикали дают сведения о надое молока за день, а итог по горизонтали - о количестве молока, надоенного каждой дояркой (мастером машинного доения) за отчетный период.

Журнал учета надоя молока в течение 15 дней хранится на ферме или в бригаде. Помимо ежедневной подписи доярки (мастера машинного доения), подтверждающей правильность данных о количестве надоенного молока, журнал ежедневно подписывает заведующий фермой или бригадир и по истечении 15 дней он сдается в бухгалтерию.

В журнале обязательно должны содержаться сведения о контрольных дойках (необходимо ставить пометку «контрольная дойка»), что важно для контрольных целей.

Данные о количестве надоенного молока ежедневно из журнала учета надоя молока переносят в Ведомость движения молока (форма № СП-23).

2. Журнал учета приемки (закупки) молока от граждан (форма № СП-22). Применяется для оформления приемки (закупки) молока, поступившего от граждан в порядке выполнения заключенных договоров на приемку для последующей продажи, либо по прямым закупкам.

В журнале приемщиком фиксируется поступающее молоко в порядке выполнения заключенных договоров с каждым гражданином: количество, жир-

ность и прочие, предусмотренные заключенным договором, в том числе и реквизиции по порядку расчетов с молокозаводами.

3. Ведомость учета движения молока (форма № СП-23). Применяется для обобщения данных по движению молока за отчетный месяц.

Ведомость ведется на каждой ферме (сливном пункте) отдельно. В ведомость ежедневно на основании данных первичных документов заносятся сведения о поступлении молока и его расходовании по основным каналам: реализовано, передано в переработку, израсходовано на выпойку телят, поросят, израсходовано на общественное питание и т.п., выводится итог расхода за день и остаток на конец дня.

По истечении отчетного месяца первый экземпляр ведомости вместе с первичными документами по приходу и расходу молока, на основании которых она составлена, представляется в бухгалтерию для проверки и бухгалтерского учета движения молока. Второй экземпляр ведомости служит заведующему фермой (приемщику молока) основанием для оприходования и списания молока в книгу (карточках) складского учета.

4. Ведомость учета переработки молока и молочных продуктов (форма № СП-27). Применяется для ежедневного учета переработки молока и молочных продуктов на сепараторном пункте, маслозаводе или других пунктах переработки.

Ведомость составляется ежедневно в двух экземплярах заведующим (мастером) пункта, завода и состоит из двух разделов. В первом разделе приводятся данные о поступлении молока в переработку: единица измерения, количество, жирность, всего жироединиц, цена, сумма, корреспонденция счетов; во втором разделе - данные о поступлении из переработки - отдельно 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 и движения молока и молочных продуктов. Второй экзем-

пляр ведомости остается на пункте или на заводе как документ, подтверждающий переработку соответствующего количества молока.

III. По учету реализации продукции:

1. Отчет по складу-холодильнику (форма № СП-30). Применяется для обобщения данных о движении продукции на складе-холодильнике.

Отчет составляется в двух экземплярах за каждый день и, в целом, за месяц на основании соответствующих первичных документов по движению мяса на складе-холодильнике.

Отчет состоит из приходной и расходной частей. В приходной части отражается поступление продукции из убойного цеха, из других каналов поступления с разбивкой по категориям: первая, вторая, ниже второй. По каждой категории приводятся данные о количестве голов, массе каждой головы, цене и сумме с выведением общего итога по всем трем категориям: общее количество голов и общая масса. Внизу приводятся общие данные по приходной части за день и всего за отчетный период (в начале приходной части дается остаток на начало отчетного периода).

В расходной части по тем же трем категориям и реквизитам приводятся данные о расходе продукции за день: реализация, переработка, отпуск на общественное питание и т.п. и выводится общий расход за день по каждому каналу (количество голов и масса). Внизу расходной части приводятся общие данные о расходе за день по каждой категории и общий расход за отчетный период. На основе всех этих данных выводятся остатки на конец дня и отчетного периода.

Отчет подписывается заведующим складом-холодильником и вместе с приложенными к нему документами представляется в бухгалтерию организации. Второй экземпляр отчета остается в делах склада-холодильника.

2. Товарно-транспортная накладная (животные) (форма № СП-32). Применяется для оформления операций по отправке-приемке животных.

Товарно-транспортную накладную выписывает заведующий фермой, бригадир или зоотехник с участием ветврача на каждую партию скота и птицы, направляемую на заготовительные пункты, либо продаваемую другим органи-

зациям. 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.

3. Товарно-транспортная накладная (молсырье) (форма № СП-33). Применяется для учета операций по отправке-приемке молокопродукции на молокозаводы и другие приемные пункты.

Выписывается заведующим фермой, бригадиром. В накладной указывают пункт приемки продукции, название и ее массу, фамилию и инициалы работника, транспортирующего груз, и другие данные. На каждую партию отправленного молока и молочных продуктов (утром, вечером и днем) выписывают отдельную накладную.

Перед отправкой молочную продукцию обязательно взвешивают, определяют ее жирность, кислотность, температуру и другие качественные показатели.

На молокозаводе (или другом приемном пункте) продукцию принимают в присутствии представителя организации. Результаты приемки записывают в накладной. По окончании приемки накладную подписывает приемщик и лаборант. Затем один экземпляр с подписью приемщика возвращают организации через водителя, сдавшего продукцию, а второй – оставляют на приемном пункте.

Если масса, процент жира и другие количественные и качественные показатели отправленного и принятого молока и молочных продуктов расходятся, то отбирают контрольную пробу для повторного анализа. Его проводят в присутствии представителя организации.

При отправке организацией на приемный пункт молока, принятого от граждан (форма № СП-22 «Журнал учета приемки (закупки) молока от граждан»), выписывают отдельные товарно-транспортные накладные по форме № СП-33 с отдельной их нумерацией для обеспечения правильности расчетов с гражданами-молокосдатчиками.

4. Акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам (форма № СП-46). 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). Примечательно, что с 1 января 2013 г. формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Вместе с тем обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы).

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

Таким образом, все документы по учету операций, связанных с бухгалтерским учетом в животноводстве, можно объединить в три группы: по учету движения животных, по учету движения продукции животных и по учету их реализации.

Помимо унифицированных документов, организации имеют право разрабатывать собственные, приспособленные для собственных условий производства документы, с условием, что они должны содержать все необходимые реквизиты и отражаться в учетной политике.

2.3 Организация бухгалтерского учета в животноводстве

Непосредственный бухгалтерский учет затрат и выхода продукции животноводства ведется на операционном, калькуляционном счете 20 «Основное производство» субсчете 2 «Животноводство». По дебету этого счета учитываются затраты на производство продукции животноводства по соответствующей номенклатуре статей и объектов учета затрат. По кредиту отражается выход продукции животноводства, а так же отражается списание калькуляционных разниц в конце года.

В течение года записи по дебету и кредиту счета 20 субсчета 2 «Животноводство» производят нарастающим итогом. По объектам животноводческой отрасли ведется аналитический учет затрат и выход продукции в разрезе статей. По всем перечисленным статьям в течение года затраты учитываются нарастающим итогом, а по окончании года определяется фактическая себестоимость продукции животноводства.

Аналитический учет затрат на производство организуют в соответствии с требованиями отраслевых инструкций по планированию, учету и калькулированию. Аналитический учет ведется по видам выпускаемой продукции в производственном отчете, который состоит из двух разделов: «Учёт затрат» и «Выход продукции». В производственном отчете так же как и в растениеводстве, левая сторона — затраты по корреспонденции счетов, графы предназначены для учёта выхода продукции и суммы этой продукции. Во втором разделе отражаются данные о выходе продукции животноводства согласно первичных документов. Кредитовые обороты ежемесячно переносятся в главную книгу общей суммой. Аналитический регистр — производственный отчет служит ос-

нованием для заполнения журнала-ордера № 10, который является регистром синтетического учёта. Часто организуют аналитический учет расходов на приготовление кормов в кормокухнях, кормоцехах. В установленные сроки такие затраты списывают на объекты учета затрат по содержанию животных пропорционально количеству кормов, отпущенных разным группам животных.

В специализированных предприятиях по направленному выращиванию нетелей и первотелок к счету 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» открывают специфические аналитические счета:

- выращивание телок до случного возраста;
- телки первой половины стельности;
- телки второй половины стельности;
- коровы для реализации.

На предприятиях по выращиванию и откорму скота для продажи на мясо дополнительно выделяют следующие объекты учета:

- выращивание сверхремонтного молодняка (с 10–20-дневного до 6-месячного возраста);
- доращивание молодняка (от 6 до 12 месяцев);
- заключительный откорм (от 12 месяцев до конца откорма).

Синтетический учет затрат на производство ведут на счете 20 «Основное производство» субсчете 2 «Животноводство». По данным счета определяют фактическую производственную себестоимость продукции, работ, услуг. По дебету этого счета отражаются как прямые материальные, трудовые и финансовые затраты (Кредит счетов: 02, 05, 10, 60, 68, 69, 70, 71, 76) на производство продукции (работ, услуг), так и расходы по обслуживанию производства и управлению (Кредит счетов 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»), потери от брака (Кредит счета 28 «Брак в производстве»).

Сальдо на конец года по счету 20 бывает только в рыбоводстве, пчеловодстве и птицеводстве. Оно, дебетовое, отражает сумму затрат незавершенного производства: в рыбоводстве — стоимость зарыбления прудов и водоемов, пче-

ловодстве — стоимость запаса меда в ульях для зимнего кормления пчел, в птицеводстве — стоимость яиц, заложенных в инкубаторы на конец года, включая расходы по инкубации. По другим отраслям животноводства все затраты текущего года полностью включают в себестоимость произведенной за год продукции, поэтому переходящих на следующий год затрат незавершенного производства здесь не бывает.

Рассмотрим типовую корреспонденцию счетов по учету и движению животных (таблица 2).

Таблица 2 Типовые бухгалтерские записи, применяемые в животноводстве

№ п/п	Документ-основание	Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспонденция	
			Дебет	Кредит
1	Акт на оприходование приплода животных (форма № СП-39)	Оприходован приплод молодняка КРС	11/1	20/2/2
2	Ведомость взвешивания животных (форма № СП-43)	Отражен привес животных	11/1	20/2/2
3	Акт на перевод животных из группы в группу (форма № СП-47)	Переведены животные из одной группы в другую	11/2	11/1
4	Бухгалтерские справки	Определена стоимость животных, переводимых в основное стадо	08/6	11/1
5	Акт на перевод животных из группы в группу (форма № СП-47)	Переведены животные в основное стадо	01/7	08/6
6	Акт на выбытие животных и птицы (форма № СП-54)	Отражен падеж и пропaja скота	94	11/2
7	Акт на выбытие животных и птицы (форма № СП-54), накладная внутрихозяйственного назначения	Списана стоимость забитого на мясо взрослого скота после откорма, а также молодняка животных	20/2/4	11/2
8	Накладная внутрихозяйственного назначения	Оприходованы на склад готовой продукции мясо, шкуры	43/2/2	20/2/1
9	Акт на выбытие животных и птицы (форма № СП-54)	Списана стоимость павших животных	20/2/4	11/2
10	Товарно-транспортная накладная, счет-фактура	Отражена выручка от продажи животных на сторону	62	90/1
11	Акт инвентаризации (форма № ИНВ-11), инвентаризационная карточка (форма № ОС-6), (форма № ИНВ 21 - АПК)	Выявлена недостача скота (молодняка) по итогам инвентаризации	94	11/1

Бухгалтерский учет затрат и выхода продукции животноводства ведется по счету 20 «Основное производство» субсчете 2 «Животноводство».

По объектам животноводческой отрасли ведется аналитический учет затрат и выход продукции в разрезе статей, результатом которого является выход готовой продукции. Сальдо по счету 20 «Основное производство» на конец года в скотоводстве не имеется.

2.4 Гужевой транспорт

На балансе многих сельхозпредприятий числятся рабочие лошади.

Гужевой транспорт — это вид безрельсового транспорта, в котором в качестве тяги используется сила упряжных животных.

В соответствии с Планом счетов для учета затрат на услуги гужевого транспорта предназначен счет 23 «Вспомогательные производства» субсчет 7 «Гужевой транспорт». Отметим, что расходы по выращиванию молодняка не включают в затраты на гужевой транспорт, их учитывают отдельно. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса утвержден приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654.

В себестоимость услуг гужевого транспорта включают: затраты на корм; амортизацию (износ) рабочего скота, построек, транспортного инвентаря и сбруи; затраты на профилактические ветеринарные мероприятия, ковку лошадей, колесную мазь, содержание обслуживающего персонала и т. д.

Себестоимость одного рабочего дня можно рассчитать по формуле:

$$\Phi_c = (\Phi_3 - П_n - П_c - П_з) : (K_\phi - K_c - K_з), \quad (1),$$

Где Φ_c — фактическая себестоимость одного рабочего дня;

Φ_3 — фактические затраты по содержанию рабочего скота сельхозорганизации;

$П_n$ — стоимость побочной продукции;

$П_c$ — плановая оценка услуг по самообслуживанию;

$П_3$ – плановая оценка услуг для производств (потребителей), затраты по которым уже распределены (счет закрыт);

K_ϕ – общее время работы;

K_c – время, затраченное на самообслуживание;

K_3 – время, затраченное на производства (потребителей), затраты по которым уже распределены (счет закрыт).

Объекты и методы калькуляции. Затраты на услуги гужевого транспорта списывают в течение года (ежедневно по плановой себестоимости рабочего дня). Списание производят в разрезе соответствующих потребителей. В конце года плановую себестоимость доводят до фактической. При этом расчет производят в целом по организации (кроме услуг, оказываемых другим вспомогательным производствам). Однако, при равномерной загрузке гужевого транспорта в течение года возможно ежемесячное списание фактических затрат по выполненным работам. В этом случае затраты списывают исходя из фактической себестоимости рабочего дня [79].

Распределяют услуги гужевого транспорта по потребителям пропорционально отработанным рабочим дням. Отметим, что корма собственного производства текущего года, которые израсходованы на содержание рабочего скота, списывают по плановой себестоимости. Причем плановую себестоимость до фактической не доводят. Таким образом, объект калькуляции - это услуги гужевого транспорта, калькуляционная единица - один рабочий день, а метод калькуляции - исключение затрат на побочную продукцию.

В соответствии с Планом счетов приплод крупного рогатого скота учитывается на счете 11, субсчет «Молодняк животных». В бухгалтерском учете приплод рабочих лошадей организуют по дебету счета 11 субсчет 11 «Молодняк животных рабочих лошадей», с кредита счета 23 субсчет 7 «Гужевого транспорт».

Для оформления, полученного на ферме приплода рабочих лошадей, применяют Акт на оприходование приплода животных по форме № СП-39 (п.

18 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях).

Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме утверждены приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73.

Оценка навоза и прочей продукции определяется исходя из фактических затрат на его уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы амортизации основных средств, задействованных для удаления навоза с фермы, навозохранилища и других затрат. Шерсть-линька и конский волос оценивается по ценам возможной реализации или использования. Допускается также учитывать навоз по рыночным или по плановым ценам, при условии, если сельскохозяйственные организации не могут с достаточно достоверностью определить фактическую стоимость навоза. Немаловажен тот факт, что основная характеристика, определяющая особенности учета навоза, - это его влажность. Как правило, применяют пересчет на условный подстилочный навоз по установленным в хозяйстве коэффициентам.

Приведем порядок расчета себестоимости услуг гужевого транспорта, определим калькуляционную единицу, а также особенности учета побочной продукции гужевого транспорта.

Пример 1. Распределение затрат в разрезе потребителей происходит пропорционально отработанным рабочим дням.

В ООО «Мендьян» на балансе числятся 20 голов рабочих лошадей. Обществом запланировано, что животные будут участвовать в сельскохозяйственных работах в течение 250 рабочих дней. Плановая себестоимость одного рабочего дня - 50 руб. В результате по итогам I полугодия 2015 г. оказаны услуги по следующим направлениям.

В растениеводстве 20 лошадей отработали 50 рабочих дней. Плановая себестоимость услуг гужевого транспорта по итогам I полугодия 2015 г. равна:

$$1) 50 \text{ руб. /дн.} * 20 \text{ гол.} * 50 \text{ раб. дн.} = 50\,000 \text{ руб.}$$

Фактическая себестоимость по итогам I полугодия 2015 г. составила 48 670 руб.

В животноводстве 15 лошадей отработали 35 рабочих дней. Плановая себестоимость услуг гужевого транспорта по итогам I полугодия 2015 г. равна:

$$2) 50 \text{ руб. / дн.} * 15 \text{ гол.} * 35 \text{ раб. дн.} = 26\,250 \text{ руб.}$$

Фактическая себестоимость по итогам I полугодия 2014 г. составила 31 290 руб.

Для общехозяйственных нужд использованы 3 лошади, которые отработали 5 рабочих дней. Плановая себестоимость услуг гужевого транспорта по итогам I полугодия 2015 г. равна:

$$3) 50 \text{ руб. / дн.} * 3 \text{ гол.} * 5 \text{ раб. дн.} = 750 \text{ руб.}$$

Фактическая себестоимость по итогам I полугодия 2014 г. составила 1 324 руб.

Учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов в сельскохозяйственных организациях является достаточно сложным и трудоемким участком бухгалтерского учета, вследствие большого количества объектов калькуляции (видов производимой сельскохозяйственной продукции).

Теоретические аспекты бухгалтерского учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов в сельскохозяйственных организациях. Определение себестоимости произведенной продукции – очень сложный и трудоемкий процесс, причем калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) должно отвечать отраслевой специфике предприятия, а также особенностям организации его производства. Расчет себестоимости продукции является обязательным этапом анализа деятельности любого предприятия. На основе подобных расчетов формулируются выводы об эффективности производственного процесса, об уровне затрат, о количестве постоянных и переменных издержек.

Таблица 3 Бухгалтерские записи по услугам гужевого транспорта в
ООО «Мендян»

№ п/п	Факт хозяйственной жизни	Документ - основание	Корреспонденция		Сумма, руб.
			Дт	Кт	
1	Отражена плановая себестоимость услуг гужевого транспорта, приходящаяся на растениеводство	Бухгалтерская справка	20/1	23/7/1	50 000
2	Отражена фактическая себестоимость услуг гужевого транспорта, приходящаяся на растениеводство	Бухгалтерская справка	23/7/1	02 (10, 60,70,69 и пр.)	48 670
3	Отражена плановая себестоимость услуг гужевого транспорта, приходящаяся на животноводство	Бухгалтерская справка	20/2	23/7/2	26 250
4	Отражена фактическая себестоимость услуг гужевого транспорта, приходящаяся на животноводство	Бухгалтерская справка	23/7/2	02 (10, 60,70,69 и пр.)	31 290
5	Отражена плановая себестоимость услуг гужевого транспорта, приходящаяся на общехозяйственные расходы	Бухгалтерская справка	26	23/7/3	750
6	Отражена фактическая себестоимость услуг гужевого транспорта, приходящаяся на общехозяйственные расходы	Бухгалтерская справка	23/7/3	26	1 324
7	Скорректирована себестоимость услуг гужевого транспорта исходя из фактической оценки себестоимости в растениеводстве	Бухгалтерская справка	20/1	23/7/1	1 330 (48670-50000)
8	Скорректирована себестоимость услуг гужевого транспорта исходя из фактической оценки себестоимости в растениеводстве	Бухгалтерская справка	23/7/2	20/2	5 040 (31 290-26250)
9	Скорректирована себестоимость услуг гужевого транспорта исходя из фактической оценки себестоимости в растениеводстве	Бухгалтерская справка	26	23/7/3	574

25 «Общепроизводственные расходы» в сельскохозяйственных организациях обычно открывают субсчета, так как общепроизводственные расходы изначально можно отнести на конкретный вид производства.

К счету 25 обычно открывают следующие субсчета:

- 25-1 «Общепроизводственные расходы – Растениеводство»;
- 25-2 «Общепроизводственные расходы – Животноводство»;
- 25-3 «Общепроизводственные расходы – Промышленное производство».

Таким образом, затраты накапливаются в течение года в Дебете счета 26 «Общехозяйственные расходы» общей суммой, а в Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» – по соответствующим субсчетам.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденному от 31.10.2000 № 94н [30] (далее План счетов), счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с обслуживанием основного и вспомогательных производств организации [88]. Схема счета 25 «Общепроизводственные расходы» представлена в таблице 4.

Таблица 4 Схема счета 25 «Общепроизводственные расходы»

Дебет	Счет 25 «Общепроизводственные расходы»	Кредит
Сальдо начальное – 0 руб. (счет не имеет сальдо, так как в конце каждого месяца закрываются на счет 20 «Основное производство»)		
Обороты по дебету Возникновение расходов (Дебет 25 Кредит 10, 70, 69, 02 и т.д.)		Обороты по кредиту Списание расходов (Дебет 20,23 Кредит 25)
Обороты по дебету		Обороты по кредиту
Сальдо конечное – 0 руб. (счет не имеет сальдо, так как в конце каждого месяца закрываются на счет 20 «Основное производство»)		

Ежемесячно (или ежеквартально) суммы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», распределяются в плановом или нормативном размере по назначению с корректировкой до фактических сумм в конце года. Расходы распределяют по объектам затрат основного производства пропорционально общей сумме затрат каждого объекта (без затрат на организацию и управление производством), за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье и полуфабрикаты. При этом фермерские, бригадные, цеховые расходы распределяются на объекты учета затрат только соответствующих структурных подразделений [56].

Осуществляя процедуру распределения общепроизводственных расходов сельскохозяйственной организации, перед бухгалтером возникает следующий выбор – распределять общепроизводственные расходы пропорционально одной

базе распределения или выделить несколько групп общепроизводственных расходов и распределять каждую группу в отдельности пропорционально присущей ей базе распределения. Второй подход можно использовать на любом сельскохозяйственном предприятии, поскольку выделение нескольких групп общепроизводственных расходов в процессе распределения этих затрат позволит определить более точную себестоимость выпускаемой продукции [75].

Общехозяйственные расходы – это накладные расходы, которые связаны с обслуживанием предприятия в целом и управлением им. Состав и размер этих расходов определяются сметой. Общехозяйственные расходы в сельском хозяйстве не относят на затраты по орошению, осушению земель, содержанию и использованию машинно-тракторного парка, на текущий ремонт зданий, сооружений, подлежащих распределению, а также общественное питание, жилищно-коммунальное хозяйство, пекарни, ремонтно-пошивочные мастерские, парикмахерские, детские дошкольные учреждения, дома отдыха и другие объекты культурно-бытового назначения.

На сельскохозяйственных предприятиях общехозяйственные расходы ежемесячно (ежеквартально) относят на соответствующие виды производства (подразделения) в нормативном (плановом) размере к общей сумме затрат (без затрат по организации и управлению производством), за исключением стоимости семян, кормов, а также сырья, материалов и полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах с корректировкой их в конце года до уровня фактических затрат.

Синтетический учет общехозяйственных расходов ведется на активном собирательно–распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы», а аналитический – на счете 26 по статьям сметы в отдельной ведомости. Статьи общехозяйственных расходов, учитываемых на счете 26, определяются отраслевыми инструкциями по планированию, учету и исчислению себестоимости продукции [24].

Планирование и учет общехозяйственных расходов осуществляют по следующей номенклатуре статей:

1. Содержание аппарата управления;
2. Расходы на служебные командировки работников аппарата управления;
3. Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
4. Представительские расходы, связанные с деятельностью предприятия;
5. Содержание прочего хозяйственного персонала;
6. Канцелярские и почтово–телеграфные расходы;
7. Амортизация основных средств общехозяйственного назначения;
8. Отчисления в ремонтный фонд или затраты на текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения;
9. Расходы на содержание зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения;
10. Затраты на проведение испытаний, опытов, исследований, содержание общехозяйственных лабораторий;
11. Расходы на охрану труда работников предприятия;
12. Расходы на подготовку и переподготовку кадров;
13. Обязательные отчисления, налоги и сборы
14. Непроизводительные общехозяйственные расходы и прочее.

Все фактические затраты собирают и отражают бухгалтерской записью: Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» Кредиты счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

В конце каждого месяца общехозяйственные расходы списывают по кредиту счета 26. Распределяют общехозяйственные расходы между готовой продукцией и незавершенным производством, оставшимся на конец отчетного месяца. Затем затраты, приходящиеся на готовую продукцию, распределяют между отдельными ее видами пропорционально выбранной базе или способу списания. Списание таких расходов возможно двумя способами:

1) включением в затраты на производство конкретных видов продукции путем распределения, аналогичного распределению общепроизводственных расходов;

2) списанием общехозяйственных расходов как условно–постоянных на счет 90 «Продажи» путем распределения между видами реализуемой продукции, данный способ является более простым в применении.

При списании общехозяйственных расходов на счет 90 их распределяют между видами реализованной продукции, работ или услуг пропорционально выручке от продажи, производственной себестоимости продукции или другому основанию. Однако он применим при условии, что вся продукция, к которой относятся общехозяйственные расходы, реализована или удельный вес этих расходов в себестоимости продукции незначителен.

Выбор способа списания общехозяйственных расходов отражается в учетной политике предприятия. Фактические данные после учета и распределения накладных расходов заносят в ведомость сводного учета затрат на производство продукции (работ, услуг) [48].

Таким образом, учет затрат на производство продукции обеспечивает эффективное управление затратами и результатами в достижении основной цели деятельности организации – получение необходимой прибыли, а так же удовлетворение информацией о производственной деятельности общественных и индивидуальных потребностей всех участников экономических отношений.

В российском законодательстве отсутствуют какие-либо преграды для развития учета готовой продукции сельского хозяйства. Поэтому, бухгалтерский учет в животноводстве должен обеспечить получение необходимой достоверной информации о размере расходованных средств на производство продукции по их видам. Для этого имеются все документы по учету операций, связанных с бухгалтерским учетом в животноводстве, которые можно классифицировать по направлениям: по учету движения животных, по учету движения продукции животных и по учету их реализации.

Помимо унифицированных документов, организациям предоставлено

право разрабатывать собственные, приспособленные для личных условий производства документы, с условием, что они будут соответствовать нормам действующего законодательства.

В целом, бухгалтерский учет затрат и выхода продукции животноводства ведется по счету 20 «Основное производство» субсчете 2 «Животноводство». По объектам животноводческой отрасли ведется аналитический учет затрат и выход продукции в разрезе статей, результатом которого является выход готовой продукции. Сальдо по счету 20 «Основное производство» на конец года в скотоводстве не имеется.

Осуществляя процедуру распределения общепроизводственных расходов сельскохозяйственной организации, перед бухгалтером возникает следующий выбор – распределять общепроизводственные расходы пропорционально одной базе распределения или выделить несколько групп общепроизводственных расходов и распределять каждую группу в отдельности пропорционально присущей ей базе распределения. Второй подход можно использовать на любом сельскохозяйственном предприятии, поскольку выделение нескольких групп общепроизводственных расходов в процессе распределения этих затрат позволит определить более точную себестоимость выпускаемой продукции.

При списании общехозяйственных расходов на счет 90 «Продажи» их распределяют между видами реализованной продукции, работ или услуг пропорционально выручке от продажи, производственной себестоимости продукции или другому основанию. Однако он применим лишь при условии, что вся продукция, к которой относятся общехозяйственные расходы, реализована или удельный вес этих расходов в себестоимости продукции незначителен.

Выбор способа списания общехозяйственных расходов отражается в учетной политике предприятия. Фактические данные после учета и распределения накладных расходов заносят в ведомость сводного учета затрат на производство продукции (работ, услуг).

Далее рассмотрим детализацию фактов хозяйственной жизни связанных с животноводством.

3 УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ПОСТУПЛЕНИЮ И ВЫБЫТИЮ ЖИВОТНЫХ

3.1 Каналы поступления скота и особенности их учета

На практике существует такие каналы поступления животных: приплод, покупка, безвозмездное получение и получение в виде уставного капитала. Рассмотрим подробнее каждый способ поступления животных.

1) Приплод. Порядок бухгалтерского учета приплода и прироста животных предусмотрен Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях (утверждены приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73) [11], а также Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве (утверждены приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003г. № 792) [26].

Для оформления приплода используют Акт на оприходование приплода животных (форма № СП-39).

На основании акта на оприходование приплода в бухгалтерском учете делают следующую бухгалтерскую запись:

– оприходован приплод молодняка крупного рогатого скота

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных»

Кредит счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка 2 «Молодняк».

Животные, которые находятся на выращивании и откорме, прибавляют в весе. Прирост живой массы - это собственно и есть основной вид продукции данной отрасли животноводства. Чтобы определить прирост (привес) молодняка и животных на откорме, ежемесячно их взвешивают. А результаты отражают в Ведомости взвешивания животных (форма № СП-43). Этот документ состав-

ляет зоотехник, заведующий фермой или же бригадир. В ведомости указывают массу животных на дату взвешивания и предыдущие данные взвешивания. Разница в весе животных и составит либо прирост живой массы, либо отвес. Ведомость подписывают зоотехник, бригадир и работник, за которым закреплен скот.

Общие итоги ведомости используют для составления Расчета определения прироста живой массы (форма № СП-44). Данные о привесе отражают следующей записью:

– оприходован приплод молодняка крупного рогатого скота – отражен привес животных

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» 1 «Молодняк животных»

Кредит счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка 2 «Молодняк».

Пример 2. В бухгалтерию ООО «Мендян» в феврале 2015 г. поступил акт на оприходование приплода телят. По данным акта приходится 10 телят. Плановая себестоимость одной головы приплода – 4200 руб.

Бухгалтер организации сделал в учете бухгалтерскую запись:

– на сумму оприходованных телят 42 000 (4200 руб./гол. * 10 гол.)

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных»

Кредит счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» субсчет третьего порядка «Основное стадо КРС».

При использовании в текущем учете плановых оценок в конце года необходимо производить корректировку оценки приплода по плановой себестоимости до уровня фактической себестоимости. Иными словами, в конце года калькуляционную разницу следует списывать (в том числе и по стоимости оприходованного в течение года приплода). Данная операция отражается той же корреспонденцией счетов, что и оприходование самого приплода (обычной записью либо сторнировочной).

2) Покупка животных. Чаще всего животных покупают у населения и сразу ставят его на доращивание и откорм с целью получить прирост живой массы. Приобретение скота оформляют договором купли-продажи и приеморасчетной ведомостью на животных, принятых от населения (форма № СП-40). В последнем документе указывают стоимость животных по ценам приобретения, число голов, вес и упитанность.

Покупку скота у населения отражают в бухучете сельхозпредприятия записью:

- принят на учет, полученный от населения молодняк животных

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 8 «Скот, принятый от населения для продажи»

Кредит счетов 60 «Расчет с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Животные, купленные у сторонних организаций, или же поступившие в порядке безвозмездной передачи, приходуются на основании товарно-транспортных накладных и счетов-фактур, актов приема-передачи, ветеринарных, племенных свидетельств и других документов. Покупку животных у поставщиков отражают в бухгалтерии следующими записями:

– оприходован для выращивания и откорма полученный от поставщиков молодняк крупного рогатого скота

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных»

Кредит счета 60 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

– отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком по счету-фактуре

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Операции, связанные с покупкой молодняка животных, отражают:

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме»

Кредит счета 60 (при покупке у племязаводов и иных организаций) или 76 (при покупке у населения).

В соответствии с пунктом 144 Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций (далее – Методические рекомендации № 559) [12] покупной молодняк племенного скота должен учитываться на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» обособленно.

Методические рекомендации утверждены приказом Минсельхоза России от 19 июня 2002 г. № 559.

Приобретение животных на выращивание и откорм отражается в бухгалтерском учете по фактической себестоимости приобретения, под которой при приобретении животных за плату понимается сумма фактических затрат организации на приобретение, включающая:

- стоимость животных по договорным ценам;
- транспортно-заготовительные расходы;
- прочие расходы, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Пример 3. Сельскохозяйственная организация ООО «Мендян» приобрела у ООО «Племзавод» пять молодых племенных бычков по цене 33 000 руб., доставка собственным транспортом ООО «Мендян» составила 4000 руб.

В этом случае бухгалтер ООО «Мендян» отразит операции так:

- на сумму 165 000 руб. (33 000 руб./ед. * 5 ед.) отражена стоимость приобретенных молодых бычков

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 10 «Покупные племенные бычки»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками»;

- на сумму 4 000 руб. отражены расходы на доставку бычков

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 10 «Покупные племенные бычки»

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства»;

– на сумму 165 000 руб. (33 000 руб./ед. * 5 ед.) перечислено на расчетный счет ООО «Племзавод» за приобретенных бычков

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета».

Если животные поступают по возмездным договорам, сельскохозяйственная организация получает от поставщика:

– расчетные документы (товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, счета и т. д.);

– сопроводительные документы (ветеринарные, племенные свидетельства и т. д.).

Об этом сказано в п. 22 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73 [11].

В бухгалтерском учете поступившие животные, не признаваемые основными средствами, приходуются по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость животных включает в себя:

– сумму, уплачиваемую поставщику животных;

– транспортно-заготовительные расходы;

– другие расходы, за исключением НДС, перечисленного поставщику.

Такой перечень установлен в пункте 10 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73.

Есть два способа отражения поступивших животных в бухгалтерском учете:

– на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» – по фактической себестоимости;

– на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» – по учетной стоимости. В этом случае отклонение от фактической себестоимости учитывается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

При использовании любого из этих методов требование об учете животных по фактической себестоимости выполняется. Единственное отличие состоит в том, что при втором варианте фактическая себестоимость учитывается на

двух счетах одновременно: частично на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» (учетная цена) и частично на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» (разница между учетной ценой и фактической себестоимостью).

Выбранный вариант учета поступления животных следует закрепить в учетной политике для целей бухучета (п. 7 ПБУ 1/2008).

Если сельскохозяйственная организация приняла решение отражать на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» животных по фактической себестоимости, то при их поступлении делается бухгалтерская запись:

– отражено поступление животных по фактической себестоимости (с учетом транспортно-заготовительных расходов)

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных»

Кредит счета 60 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Пример 4. Стоимость животных формируется на счете 11 «Животные на выращивании и откорме».

В ООО «Мендян» поступил молодняк крупного рогатого скота. Стоимость животных составила 100 000 руб. Расходы на доставку животных составили 50 000 руб. Животные оприходованы. Организация учитывает их на счете 11 по фактической себестоимости (без использования счетов 15 и 16).

ООО «Мендян» не является плательщиком

Бухгалтер ООО «Мендян» сделал в учете такие бухгалтерские записи:

– на сумму 150 000 руб. (100 000 руб. + 50 000 руб.) поступили животные (с учетом расходов на доставку)

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– на сумму 150 000 руб. (100 000 руб. + 50 000 руб.) произведена оплата за поступивших животных (с учетом расходов на доставку)

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета».

Если поступившие животные отражаются по учетной стоимости, используйте счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

На счете 11 «Животные на выращивании и откорме» следует отражать учетную цену животных. На счете 15 собирать затраты, связанные с приобретением животных. В дальнейшем эти затраты списываются на счет 11 (в пределах учетной цены) и на счет 16 (в части отклонений от учетной цены).

Такой порядок следует из Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654 [24], пункта 45 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73 [11].

При использовании счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» поступление животных отражается в учете следующими проводками:

- отражено поступление животных в оценке, предусмотренной договором
Дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»
Кредит 60 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

- учтены в фактической себестоимости животных транспортно-заготовительные и другие аналогичные расходы

- Дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- оприходованы животные по учетной цене

- Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме»

- Кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Отклонения фактической стоимости от учетной цены оформляется бухгалтерскими записями:

- отражено отклонение фактической стоимости поступивших животных от их учетной цены

- Дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

- Кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

– отражено превышение учетной цены над фактической стоимостью приобретенных животных

Дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Такие бухгалтерские записи следуют из Методических рекомендаций (счета 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»), утвержденных приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654.

Пример 5. Стоимость животных формируется с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В ООО «Мендян» поступило 10 голов молодняка крупного рогатого скота по цене 10 000 руб. каждого. Расходы на доставку животных составили 25 000 руб. Животные оприходованы. Учетной политикой организации предусмотрено использование счетов 15 и 16. Учетная цена поступившего молодняка – 10 500 руб.

Общая стоимость поступившего молодняка составила 100 000 руб. (10 000 руб. × 10 шт.).

Организация не является плательщиком НДС.

Бухгалтер ООО «Мендян» сделал в учете такие бухгалтерские записи:

– на сумму 100 000 руб. отражено поступление животных от поставщика

Дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– на сумму 25 000 руб. учтена стоимость доставки животных от поставщика;

Дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Кредит счета 60 (76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»).

В фактическую себестоимость поступившего молодняка были включены затраты по его доставке. Фактическая себестоимость всей партии составила:

100 000 руб. + 25 000 руб. = 125 000 руб.

– на сумму 105 000 руб. (10 500 руб. × 10 шт.) оприходованы животные по учетной стоимости

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме»

Кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

– на сумму 5000 руб. ((10 500 руб. – 10 000 руб.) × 10 шт.) отражено отклонение фактической себестоимости от учетной стоимости

Дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Кредит счета;

– на сумму 125 000 руб. (100 000 руб. + 25 000 руб.) произведена оплата поставщику за поступивших животных и транспортной компании за их доставку

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 51 «Расчетные счета».

3) Мена. Скот в организацию может поступить по договору мены, который представляет собой вид гражданско-правового договора, при котором одна сторона берёт на себя обязательство передать другой стороне некоторое имущество против обязательства другой стороны передать первой имущество равной стоимости (с точки зрения сторон договора). Если животные поступают по договору мены, то их фактической себестоимостью считается стоимость активов, которые организация передает взамен. Стоимость переданных активов определяются по цене обычной реализации (без учета НДС). Если происходит обмен неравноценными активами, одна сторона должна выплатить другой разницу в цене.

Такие правила установлены в пункте 2 статьи 568 Гражданского кодекса РФ [11] и пункте 10 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от июля 2011 г. № 73 [11].

При приобретении взрослых животных (племенного, рабочего, продуктивного скота) для формирования основного стада, они приходуются как ос-

новые средства. Каждому животному присваивается инвентарный номер, а крупным животным (коровам, быкам-производителям и т. п.) дается кличка. На каждое животное основного стада открывается инвентарная карточка по форме № ОС-6, в которую заносятся все данные, характеризующие животное.

Об этом сказано в пункте 150 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 19 июня 2002 г. № 559 [12].

В бухгалтерии затраты, связанные с приобретением взрослых животных, являющихся основными средствами, отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 7 «Приобретение взрослых животных». Принятие основных средств к учету отражается на счете 01 «Основные средства».

Стоимость животного, полученного по договору мены, определяется:

– отражена стоимость животных, приобретенных за плату, которые будут учтены в составе основных средств

Дебет счета 08 «Вложение во внеоборотные активы» субсчет 7 «Приобретение взрослых животных»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– отражены затраты на приобретение животных, которые будут учтены в составе основных средств

Дебет счета 08 «Вложение во внеоборотные активы» субсчет 7 «Приобретение взрослых животных»

Кредит счета 23 «Вспомогательное производство» (26 «Общехозяйственные расходы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»...) [51].

При завершении операций по формированию основного стада:

– принят к учету племенной, продуктивный, рабочий скот

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный»

Кредит счета 08 «Вложение во внеоборотные активы» субсчет 7 «Приобретение взрослых животных».

Такой порядок следует из Методических рекомендаций (счета 01, 08), утвержденных приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654 [24], пунктов 147–149 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза РФ от 19 июня 2002 г. № 559 [12].

Пример 6. В сентябре 2015 г. ООО «Мендян» заключил договор мены с ООО «Урал», согласно которому ООО «Мендян» отгружает запасные части на сумму 80 000 руб., а ООО «Урал» передает телят на ту же, оговоренную, сумму. Бухгалтер ООО «Мендян» сделал в учете записи:

– на сумму 80 000 руб. переданы запасные части по договору мены

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»;

– на сумму 80 000 руб. – списана стоимость запасных частей

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 10 «Материалы» субсчет 5 «Запасные части»;

– на сумму 80 000 руб. оприходованы телята по договору мены

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Мо-

лодняк животных»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– на сумму 80 000 руб. признан прочий доход

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 91 субсчет 1 «Прочие доходы».

4) Безвозмездное поступление. Безвозмездное получение молодняка крупного рогатого скота для дальнейшего выращивания и откорма отражают в учете записью:

- оприходован безвозмездно полученный молодняк животных

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Мо-

лодняк животных»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 2 «Безвозмездное поступление».

Если животные поступают безвозмездно, то передающая сторона должна представить такие же документы, как и при возмездном поступлении животных (п. 22 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73) [41].

Если сельскохозяйственная организация безвозмездно получила молодняк (взрослых животных для выращивания и откорма, птиц, зверей, кроликов, семьи пчел), их фактическую себестоимость определяют по рыночной цене. Рыночной будет цена, по которой организация может продать данный вид животных. Установить рыночную цену можно, ориентируясь на уровень цен, сложившийся на день получения актива. Сведения об уровне текущих рыночных цен должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

Если расходы по доставке берет на себя принимающая сторона, то в фактическую себестоимость животных следует включить эти затраты.

Такие правила установлены пунктом 10.3 ПБУ 9/99 [20], пунктом 10 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73 [11].

Поступление животных, не входящих в основное стадо, отражаются бухгалтерской записью:

– учтены безвозмездно поступившие животные

Дебет счета 11 (15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»)

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 2 «Безвозмездные поступления».

При списании безвозмездно полученных животных в производство (на другие цели) отразите доход:

– признан доход от использования безвозмездно полученных животных (стоимость фактически использованных животных)

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

Кредит счета 91 «Доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

Это предусмотрено Методическими рекомендациями, утвержденными приказом Минсельхоза России от 13 июня 2004 г. № 654 [24].

Пример 7. В марте ООО «Мендян» (система налогообложения ЕСХН) безвозмездно получило молодняк крупного рогатого скота, рыночная стоимость которых составляет 100 000 руб. В апреле часть молодняка (стоимостью 60 000 руб.) была забита (для производства мяса). В мае остальные животные также были использованы в производстве. Организация учитывает животных на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» по фактической себестоимости (без использования счетов 15 и 16).

Стоимость прироста живой массы животных, отпущенных в производство в апреле, составила при взвешивании перед забоем 9000 руб.

Стоимость прироста живой массы животных, забитых в мае, составила 6500 руб.

Бухгалтер ООО «Мендян» сделал в учете такие бухгалтерские записи:

– в марте на сумму 100 000 руб. отражено поступление животных по рыночной стоимости

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 2 «Безвозмездные поступления»;

– в апреле на сумму 9 000 руб. отражена стоимость прироста живой массы животных, забиваемых в апреле

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме»

Кредит счета 20 «Основное производство»;

– на сумму 69 000 руб. (60 000 руб. + 9000 руб.) списана стоимость животных, забитых для производства мяса

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» ;

– на сумму 69 000 руб. отражена стоимость животных, отпущенных в производство, в составе прочих доходов

Дебет счета 98 субсчет 2

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

В мае:

– на сумму 6 500 руб. отражена стоимость прироста живой массы животных

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме»

Кредит счета 20 «Основное производство»;

– на сумму 46 500 руб. (100 000 руб. – 60 000 руб. + 6500 руб.) списана стоимость животных, забитых для производства мяса

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме»;

– на сумму 46 500 руб. отражена стоимость животных, забитых в мае, в составе прочих доходов

Дебет счета 98 субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

Кредит счета 91 субсчет 1 «Прочие доходы».

Если сельскохозяйственная организация получила безвозмездно взрослых животных для формирования основного стада (племенной, продуктивный, рабочий скот), их необходимо учитывать в составе основных средств по рыночной стоимости с учетом сопутствующих расходов (например, на доставку) (п. 7, 8, 10 и 12 ПБУ 6/01) [19].

В бухгалтерском учете следует сделать следующие бухгалтерские записи:

– отражена рыночная стоимость безвозмездно поступивших животных, которые будут учтены в составе основных средств

Дебет счета 08 «Вложение во внеоборотные активы» субсчет 7 «Приобретение взрослых животных»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 2 «Безвозмездные поступления»;

– отражены затраты, связанные с безвозмездным получением животных

Дебет счета 08 субсчет 7 «Приобретение взрослых животных»

Кредит счета 23 «Вспомогательное производство» (26 «Общехозяйственные расходы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»...).

При завершении операций по формированию основного стада:

– принят к учету племенной, продуктивный, рабочий скот, полученный безвозмездно

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет «Скот рабочий и продуктивный»

Кредит счета 08 «Вложение во внеоборотные активы» субсчет 7 «Приобретение взрослых животных».

Рыночная стоимость животных основного стада, полученных безвозмездно, признается прочим доходом. Его следует учитывать на счете 91/1 «Прочие доходы» по мере начисления амортизации.

При этом делается проводка:

– учтена в составе прочих доходов рыночная стоимость безвозмездно полученного животного

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» субсчет 2 «Безвозмездные поступления»

Кредит счета 91 субсчет 1 «Прочие доходы».

Такой порядок следует из пунктов 7 и 10.3 ПБУ 9/99 и Методических рекомендаций (счета 01, 08, 98), утвержденных приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654.

б) Поступление в виде уставного капитала. Если животные поступают в качестве вклада в уставный капитал, то составляется акт приема-передачи. Унифицированная форма такого документа не установлена, поэтому его можно составить в произвольной форме.

Фактическая себестоимость молодняка (взрослых животных на выращивании и откорме, птиц, зверей, кроликов, семей пчел), внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал, равна денежной оценке, согласованной учредителями (участниками, акционерами) организации. Она может быть уве-

личена на сумму транспортно-заготовительных расходов. Об этом сказано в пункте 10 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73.

Для подтверждения рыночной стоимости вклада в виде животных акционерное общество должно привлечь независимого оценщика. Для обществ с ограниченной ответственностью независимая оценка имущественного вклада обязательна, только если его размер превысит 20 000 руб. При этом учредители (участники, акционеры) могут утвердить стоимость имущества, внесенного в уставный капитал, не выше оценки независимого эксперта (т. е. ниже или в той же сумме).

Поступление животных в качестве вклада в уставный капитал отражается бухгалтерской записью:

– получены животные в качестве вклада в уставный капитал

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных» (15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»)

Кредит счета «Расчеты с учредителями 75 субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Это следует из Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654 [24].

Пример 8. В счет вклада в уставный капитал ООО «Мендян» внесены животные стоимостью 100 000 руб. Стоимость этих животных подтверждена отчетом оценщика и утверждена решением общего собрания акционеров организации. Расходы на доставку составили 10 000 руб. Организация учитывает животных на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» по фактической себестоимости (без использования счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»). Организация не является плательщиком НДС.

Бухгалтер ООО «Мендян» сделал в учете такие бухгалтерские записи:

– на сумму 100 000 руб. поступили животные в качестве вклада в уставный капитал

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

– на сумму 10 000 руб. отражена стоимость доставки животных

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Если организация получила в качестве вклада в уставный капитал взрослых животных (племенной, продуктивный, рабочий скот), то они отражаются в составе основных средств в денежной оценке, согласованной учредителями (участниками, акционерами):

– отражена стоимость поступивших в качестве вклада в уставный капитал животных, которые будут учтены в составе основных средств

Дебет счета 08 субсчет «Приобретение взрослых животных»

Кредит счета 75 субсчет 1 «Поступления в виде уставного капитала».

– отражены затраты, связанные с получением животных в качестве вклада в уставный капитал

Дебет счета 08 субсчет 7 «Приобретение взрослых животных»

Кредит счета 23 «Вспомогательное производство» (26 «Общехозяйственные расходы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»...).

При завершении операций по формированию основного стада:

– принят к учету племенной, продуктивный и рабочий скот, полученный в качестве вклада в уставный капитал

Дебет счета 01 субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный» Кредит счета 08 субсчет 7 «Приобретение взрослых животных».

Такой порядок следует из пункта 9 ПБУ 6/01 [19], пункта 71 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 19 июня 2002 г. № 559 [12].

б) Поступление животных за счет средств целевого финансирования.

На практике имеют место мероприятия по поступлению средств целевого назначения. Средства могут поступать от других организаций и лиц, бюджетных и других средств в виде:

- дотаций (субсидий) на возмещение расходов;
- дотаций на покрытие убытков в соответствии с законодательством;
- субсидий, полученных из бюджета в связи с государственным регулированием цен и тарифов;
- субсидий государственным организациям;
- потерь доходов, возмещаемых организациям в соответствии с законодательством;
- за исключением предоставленных налоговых льгот, отсрочки и рассрочки по уплате налогов, налоговых кредитов.

Средства целевого финансирования, полученные от других организаций, отражаются по Дебету счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» Кредит счета 86 «Целевое финансирование».

Средства целевого финансирования, поступающие из бюджета, могут отражаться в учете по факту их получения. В этом случае счет 76 не используется. После поступления целевых средств из бюджета делается запись сразу в Кредит счета 86:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 86 «Целевое финансирование».

При поступлении животных за счет средств целевого финансирования уместна бухгалтерская запись:

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме»

Кредит счета 86 «Целевое финансирование» [92].

Пример 9. В мае 2015 г. ООО «Мендян», на основании договора, получило от ООО «СтройАгро» целевые средства для финансирования ремонта телятника в сумме 120 000 руб. и строительные материалы для этого ремонта на сумму 30 000 руб.

Бухгалтер ООО «Мендян» сделал в учете бухгалтерские записи:

– на сумму 150 000 руб. (120 000 + 30 000) начислены средства целевого финансирования

Дебет счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по целевому финансированию»

Кредит счета 86 «Целевое финансирование»;

– на сумму 120 000 руб. поступили средства целевого финансирования на расчетный счет

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 76 субсчет «Расчеты по целевому финансированию»;

– на сумму 30 000 руб. оприходованы строительные материалы, полученные по договору целевого финансирования

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет 1 «Сырье и материалы»

Кредит счета 76 субсчет «Расчеты по целевому финансированию».

7) Аренда животных. Аренда представляет собой процесс временного пользования имуществом за плату. Сдачу имущества (в том числе и скота) в аренду нужно оформить документом, свидетельствующим о передаче (например, актом приема-передачи). Это следует из положений пункта 1 статьи 9 Федерального закона № 402 от 06.12.2011 г. [8], где сказано, что все хозяйственные операции должны быть оформлены первичными документами.

Единой типовой формы документа, свидетельствующего о передаче объектов в аренду, не установлено. Поэтому акт можно составить в произвольной форме с указанием всех обязательных реквизитов, предусмотренных пунктом 2 статьи 9 Закона № 402 – ФЗ [8].

Пример 10. В мае 2015 г. ООО «Мендян» заключило договор с СПК «Завет Ленина» на аренду бычка-производителя на 1 месяц. Арендная плата за период составила 14 300 руб. Бухгалтер ООО «Мендян» сделал в учете записи:

– на сумму 85 000 руб. принят бычок-производитель в аренду

Дебет забалансового счета 001 «Арендованные основные средства»;

– на сумму 14 300 руб. начислена арендная плата

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет 11 «Расчеты по аренде животных»;

– на сумму 14 300 руб. перечислена арендная плата арендодателю с расчетного счета

Дебет счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет 11 «Расчеты по аренде животных»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»;

– возвращен бычок-производитель арендодателю

Дебет счета –

Кредит забалансового счета 001 «Арендованные основные средства».

Животные могут поступать в организацию: в качестве приплода, при покупке, обмене, поступления безвозмездно, в виде уставного капитала, аренды. Все факты хозяйственной жизни, которые связаны с движением животных, оформляют, используя унифицированные формы первичных документов. При этом должна быть соблюдена: законность фактов хозяйственной, их своевременность, полнота отражения в оправдательных документах. Особую роль играет форма поступления животного, так как от нее зависит регистрация операции и дальнейшее отражение в учете. Все это играет важную роль при калькулировании себестоимости, заполнении сводных регистров и, в конечном итоге, составлении текущей и годовой бухгалтерской финансовой отчетности.

3.2 Каналы выбытия скота и особенности их учета

Животные из организации могут выбывать следующими способами: реализация (продажа); убой (забой); падеж; выбраковка; передача молодняка на откорм; перевод животных из одной группы в другую; выбытие по договору мены; сдача в аренду.

Рассмотрим каждый канал выбытия конкретнее.

1) Реализация (продажа, сбыт). При продаже животных организациям составляется товарно-транспортная накладную по форме № СП-32 (абз. 2 п. 55 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 31 января 2003 г. № 28 [28]). Если покупателем является гражданин, оформляется акт по форме № СП-46 (абз. 7 п. 55 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 31 января 2003 г. № 28 [28]).

При реализации животные должны быть взвешены. Результаты взвешивания фиксируются в товарно-транспортной накладной (акте). Об этом сказано в абзаце 4 пункта 36 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73 [41].

Реализация животных, учтенных на счете 11 «Животные на выращивании и откорме», отражается так:

– отражена выручка от продажи животных

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка».

Списание себестоимости проданного животного списывается записью:

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных».

Такой порядок следует из Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654.

Пример 10. В октябре 2015 г. ООО «Мендян» реализовало ООО «Красный Клин» телят на откорме на сумму 78 400 руб. По итогам операции бухгалтер ООО «Мендян» сделал бухгалтерские записи:

– на сумму 78 400 руб. реализованы телята

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»;

– на сумму 56 000 руб. списана себестоимость реализованных телят

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Продажи»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 2 «Животные на откорме»;

– на сумму 78 400 руб. поступили денежные средства на расчетный счет от покупателей

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

– на сумму 22 400 руб. отражен положительный финансовый результат от продажи телят на откорме

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

2) Убой (забой). Убой животных представляет собой умерщвление животных с последующей обработкой туш. Убой животных (независимо от того, как были они учтены – на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» или 01 «Основные средства») оформляется актом на выбытие по форме № СП-54 (п. 27 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73 [11]). При убое племенных коров (быков, телят) составляется акт выбытия животных, утвержденный приказом Минсельхоза России от 1 февраля 2011 г. № 25 [33]. Стоимость забитого в организации на мясо взрослого продуктивного скота после откорма, а также молодняка животных, списывается бухгалтерской записью:

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 3 «Промышленные производства»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 2 «Животные на откорме».

Если забивают на мясо взрослый продуктивный, племенной и рабочий скот (без выбраковки и постановки животных на откорм), то делаются такие проводки:

– отражена первоначальная стоимость животных основного стада, подготавливаемых на забой

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный».

Стоимость амортизации начисленного по забитому животному списывается проводкой:

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств».

При передаче забитого животного на переработку (по остаточной стоимости) делается бухгалтерская запись:

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 3 «Промышленные производства»

Кредит счета 01 «Выбытие основных средств».

Такой порядок следует из Методических рекомендаций (счета 01, 11 «Животные на выращивании и откорме», 20), утвержденных приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654.

Продукция, полученная в результате забоя – мясо и шкуры, сдается на склад сельхозпредприятия по накладной, которая с подписью кладовщика, принявшего продукцию, прилагается к акту на выбытие животных. Если шкура имеет товарную ценность, в акте указывается: «Шкура снята и сдана на склад, накладная №__». Если шкура не используется, то записывают: «Труп утилизирован вместе со шкурой».

Пример 11. В июле 2015 г. ООО «Мендьян» забило две головы бычков на откорме. Мясо, общей стоимостью 82 500 руб. было продано ОАО «Альшей-Мясо». Субпродукт и шкуры, полученные в результате забоя (убоя) – 5 650 руб., сданы на склад. В учете бухгалтер сделал следующие записи:

– на сумму 88 350 руб. передан на забой скот

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 3 «Промышленные производства»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 2 «Животные на откорме»;

– на сумму 82 500 руб. оприходовано мясо

Дебет 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Готовая продукция животноводства» субсчет второго порядка 2 «Мясо»

Кредит счета 20 субсчет 3 «Промышленные производства»;

– на сумму 5 650 руб. оприходованы на склад субпродукты и шкуры

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет 6 «Прочие материалы» субсчет второго порядка 5 «Субпродукты»

Кредит счета 20 субсчет 3 «Промышленные производства»;

– на сумму 90 500 руб. реализовано мясо

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»

– на сумму 82 500 руб. списана себестоимость реализованного мяса

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» субсчет 2 субсчет второго порядка «Мясо»;

– на сумму 90 500 руб. перечислены денежные средства на расчетный счет от покупателей

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

3) Падеж. Для сельскохозяйственных организаций падеж животных не редкость. Зачастую при отражении падежа сельскохозяйственных животных перед бухгалтером возникает вопрос о том, учитывать ли эти суммы в составе себестоимости или относить на уменьшение финансового результата. Так, в соответствии с пунктами 34 и 56 Методических рекомендаций в животноводстве потери от гибели молодняка и взрослого скота, находящегося на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел учитываются в составе себестоимости продукции по отдельной статье «Потери от брака, падежа жи-

вотных». Данные непроеизводительные потери в управленческом учете рассматриваются как прочие прямые переменные затраты.

Однако такие потери не всегда включают в себестоимость продукции животноводства. Согласно тем же пунктам Методических рекомендаций, по указанной статье не учитывают потери, подлежащие взысканию с виновных лиц, и от стихийных бедствий. Кроме этого не включают в себестоимость и потери от массовой гибели скота и птицы в результате эпизоотии (эпидемии). Такие потери относят на финансовые результаты (п. 56 Методических рекомендаций) [26].

Сельскохозяйственные организации применяют План счетов, который утвержден Минфином России для всех организаций. Однако они могут применять План счетов бухгалтерского учета, утвержденный приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654 [24], а также Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета, которые утверждены приказом Минсельхоза России от 29 января 2002 г. № 68 [40]. Применяя данные документы, необходимо помнить, что они были приняты до внесения Минфином России изменений в нормативные документы по бухгалтерскому учету, например в ПБУ 9/99 «Доходы организации» [20] и ПБУ 10/99 «Расходы организации» [21].

Поэтому в ряде случаев следует обязательно применять нормативные документы, утвержденные Минфином России.

Падеж животных и птицы может произойти по следующим причинам:

- болезнь или эпизоотия (массовое инфекционное заражение);
- стихийные бедствия (пожары, наводнения);
- вина сотрудников.

При падеже животных оформляются те же первичные документы, что и при забое животных (п. 27, 28 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73 [41], указания, утвержденные постановлением Госкомстата России от 29 сентября 1997 г. № 68 [29]).

Сумма потерь от падежа животных складывается из таких составляющих:

- стоимость погибших животных и птицы;
- сумма оплаты труда сотрудников по оформлению, захоронению и транспортировке погибших животных и птицы;
- затраты на спецодежду и спецобувь для сотрудников, занятых устранением погибших животных и птицы;
- затраты на содержание и ремонт скотомогильников;
- стоимость ветеринарного заключения;
- расходы по захоронению погибших животных и птицы.

В зависимости от причины падежа различается порядок списания стоимости погибших животных. Стоимость павших и вынужденно забитых животных по вине сотрудников отражается как порча ценностей:

- выявлен падеж животных по вине сотрудников

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи материальных ценностей»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных».

Если виновное лицо установлено следует запись:

- потери отнесены на счет виновного лица

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи материальных ценностей».

В том случае, если виновное лицо не установлено, потери списываются записью:

- списана стоимость павших животных на затраты

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка «Молодняк»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи материальных ценностей».

Стоимость животных, павших в результате стихийного бедствия или эпизоотии, списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

– списаны животные, павшие в результате стихийного бедствия или эпизоотии

Дебет счета 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных».

Полученные от павших и вынужденно забитых животных шкуры, рога, копыта, технические жиры и т. д. оцените по ценам возможного использования или реализации и приходуются проводкой:

– поступили материалы, образовавшиеся при падеже животных

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет 6 «Прочие материалы» субсчет второго порядка 2 «Шкуры, копыта»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

Пример 12. ООО «Мендян» имеет в собственности 1 000 голов телят одного возраста. В апреле 500 голов пало из-за стихийного бедствия (наводнения), произошедшего в регионе. Себестоимость головы на момент падежа составляет 15 595 руб. В результате падежа молодняка образовались материалы (шкуры, копыта). Бухгалтер организации оценил материалы по ценам возможного использования. Общая их стоимость составила 500 000 руб. Бухгалтер отразил падеж животных такими бухгалтерскими записями:

– на сумму 7 797 500 руб. (15 595 руб. × 500 голов) – списана стоимость телят, павших в результате наводнения

Дебет счета 91 субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных»;

– на сумму 500 000 руб. поступили шкуры и копыта, оставшиеся после падежа телят

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет 6 «Прочие материалы» субсчет второго порядка 2 «Шкуры и копыта»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

Выбытие животных, учтенных в составе основных средств, в случае падежа по вине сотрудников отражается следующим образом:

– списана стоимость животных в связи с падежом

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»

Кредит 01 «Основные средства» субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный».

Амортизация, начисленная по животному, выбывшему в связи с падежом отражается проводкой:

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств».

Остаточная стоимость взрослого продуктивного и рабочего скота списывается проводкой

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи материальных ценностей»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств».

В случае падежа животных основного стада по причине стихийного бедствия или эпизоотии делается такая проводка:

– списана остаточная стоимость взрослого продуктивного и рабочего скота, погибшего от болезни

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств». Такой порядок следует из Методических рекомендаций (счета 01, 11 «Животные на выращивании и откорме», 20 «Основное производство», 94 «Недостачи от порчи материальных ценностей»), утв. приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654 [27], пункта 33 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 19 июня 2002 г. № 559 [12].

4) Выбраковка животных. Выбраковка представляет собой форму искусственного отбора, при котором из стада выводится больное животное, либо

животное с низкой продуктивностью. Порядок оформления выбраковки животных зависит от того, в каких целях животное будет использоваться в дальнейшем [53].

После выбраковки скот может использоваться в следующих целях:

- для постановки на откорм;
- для продажи без откорма заготовительным и другим организациям;
- для забоя (для общественного питания, внутрихозяйственных нужд и продажи мяса) (п. 153 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 19 июня 2002 г. № 559 [12]).

В первом случае происходит перевод из основного стада в группу животных на выращивании и откорме, который фиксируется актом по форме № СП-47. Для племенных коров и быков составляется Акт перевода животных, утвержденный приказом Минсельхоза России от 1 февраля 2011 г. № 25.

При продаже выбракованных животных без откорма составляется акт на выбраковку животного из основного стада по форме № 406-АПК. Забой выбракованных животных без постановки на откорм фиксируется актом на выбытие по форме № СП-54. При убое племенных коров (быков, телят) составляется акт выбытия животных, утвержденный приказом Минсельхоза России от 1 февраля 2011 г. № 25 [45]. Это следует из указаний, утвержденных приказом Минсельхоза России от 16 мая 2003 г. № 750 [47], пункта 27 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73 [11], пункта 156 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 19 июня 2002 г. № 559, приказа Минсельхоза России от 1 февраля 2011 г. № 25.

Со счета 01 «Основные средства» выбракованных животных списывают по балансовой стоимости. В бухгалтерском учете делаются такие же записи, как при убое или реализации животных. Такие правила установлены пунктами 153 и 157 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 19 июня 2002 г. № 559 [12].

Пример 13. ООО «Мендян» в январе 2015 г. выбраковало из основного стада молочную корову (ее первоначальная стоимость – 42 000 руб., живая масса – 470 кг) и реализовало за 32 000 руб. Животное учитывается в составе основных средств с ноября 2014 г. (в то время его живая масса составляла 400 кг). Сумма начисленной амортизации на момент передачи его на продажу составила 10 328 руб. Бухгалтер организации сделал следующие записи:

– на сумму 42 000 руб. отражена первоначальная стоимость животного, выбракованного из основного стада

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 9 «Выбытие основных средств»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный»;

– на сумму 10 328 руб. отражена начисленная амортизация по выбракованному животному

Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 01 субсчет 9;

– на сумму 31 672 руб. (42 000 руб. – 10 328 руб.) списана остаточная стоимость коровы

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 01 «Основные средства» субсчет «Выбытие основных средств»;

– на сумму 32 000 руб. отражен прочий доход от реализации животного

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 91 «Основные средства» субсчет 1 «Прочие доходы».

5) Передача молодняка на откорм. При передаче гражданам молодняка животных на выращивание и откорм составляется акт по форме № СП-46. Возврат выращенных животных оформляют актом такой же формы. Это следует из указаний, утвержденных постановлением Госкомстата России от 29 сентября 1997 г. № 68 [29]. Переданные на откорм животные с баланса организации не списываются. В учете делается бухгалтерская запись: Дебет счета 11 «Живот-

ные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам» Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных» («Животные на откорме») – переданы животные на откорм гражданину.

По завершении выращивания полученный прирост живой массы приходится и одновременно начисляется задолженность за полученный прирост живой массы по договорной стоимости:

– оприходованы животные, выращенные гражданами по договорам

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам»

Кредит счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты с гражданами за принятую от них продукцию, скот и птицу для продажи».

Оплата услуг гражданам за откорм и выращивание производится так:

– оплачены услуги граждан по выращиванию животных

Дебет счета 76 субсчет «Расчеты с гражданами за принятую от них продукцию, скот и птицу для продажи»

Кредит счета 50 «Касса» (счет 51 «Расчетные счета»).

Такой порядок следует из Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654 [24].

Пример 14. В феврале 2015 г. ООО «Мендян» перевело на откорм 5 телят, общей стоимостью 120 000 руб. Бухгалтер ООО «Мендян» сделал в учете следующие бухгалтерские записи:

– на сумму 120 000 руб. переведены телята на откорм

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 2 «Животные на откорме»

Кредит счета 11 субсчет 1 «Молодняк животных».

б) Перевод животных из одной группы в другую. Всегда перевод животных из одной группы в другую фиксируется актом по форме СП-47 (п. 26 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от

2 февраля 2004 г. № 73 [11]). Для племенных коров и быков составляется Акт перевода животных, утвержденный приказом Минсельхоза России от 1 февраля 2011 г. № 25 [33]. Переводить животных из одной группы в другую и основное стадо нужно в сроки, указанные в таблице в п. 8 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73.

Рассмотрим таблицу 5, по оприходованию приплода и переводу из группы в группу, по видам животных, рекомендуемую приказом Минсельхоза Российской Федерации от 02. 02. 2004 г. № 73 «Об утверждении методических рекомендаций по учету затрат в животноводстве».

Животных, переводимых из одной группы в другую (в основное стадо) в течение года, оценивают по плановой себестоимости:

$$C_{жс} = C_г + (C_з \times \Phi_г), \quad (2),$$

где $C_{жс}$ - стоимость молодняка животных, переводимых в другие группы (основное стадо);

$C_г$ – стоимость килограмма живого веса на начало года;

$C_з$ – сумма затрат на выращивание (по плановой себестоимости одного килограмма прироста живого веса или одного кормо-дня);

$\Phi_г$ – фактический живой вес молодняка.

По итогам года плановая себестоимость корректируется до фактической себестоимости. Данный порядок следует из п. 11 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73, Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654 [24].

Таблица 5 Порядок принятия животных к учету и их движение

Оприходование приплода			Перевод в основное (взрослое) стадо и другие группы		
возрастная группа	время оприходования приплода (принятие к учету)	наименование документа	возрастная группа	время перевода в основное (взрослое) стадо (и другие группы)	наименование документа
Телята КРС, буйволов и яков	В день рождения	Акт на оприходование приплода животных	Телки старше двух лет, бычки старше года	В день отела, в 18-и месячном возрасте	Акт на перевод животных из группы в группы
Жеребят	В возрасте одних суток	Акт на оприходование приплода животных	Жеребцы и кобылы	В возрасте 3 или 4 лет в зависимости от развития	Акт на перевод животных из группы в группы
Верблюжата	В возрасте одних суток	Акт на оприходование приплода животных	Самцы и самки	В возрасте 5 и 3 лет соответственно	Акт на перевод животных из группы в группы
Оленята (северных оленей)	Раз в год на 31 мая	Акт на оприходование приплода животных	Самки (оленихи), самцы (олени-третьяки)	31 мая в возрасте 2 лет. Перевод в основное стадо 30 сентября в возрасте 2 лет и 4 месяцев	Акт на перевод животных из группы в группы
Оленята пантовых (пятнистых) оленей и маралов	На 30 (31) число каждого месяца (с уточнением данных в конце года при зимней инвентаризации)	Акт на оприходование приплода животных	Самцы (перворожки) и самки (оленихи)	Перевод в основное стадо на 31 декабря в возрасте 2,5 года	Акт на перевод животных из группы в группы

В бухгалтерском учете на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» учитываются затраты по выращиванию в организации молодняка продуктивного и рабочего скота, переводимого в основное стадо. Перевод молодняка всех видов продуктивного и рабочего скота в основное стадо, то есть включение молодняка в состав основных средств, отражаются так:

– переведен молодняк животных в основное стадо

Дебет счета 08 субсчет 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных».

При формировании основного стада из молодняка животных, выращенных в организации делается запись:

Дебет счета 01 субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный»

Кредит счета 08 субсчет 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо».

Пример 15. В ноябре 2015 г. ООО «Мендян» перевело в основное стадо 15 телят в основное стадо, общей стоимостью 398 000 руб. Бухгалтер ООО «Мендян» сделал в учете следующие бухгалтерские записи:

– на сумму 398 000 руб. определена стоимость телят переводимых в основное стадо

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных»;

– на сумму 398 000 руб. переведены телята в основное стадо

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный»

Кредит счета 08 субсчет 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо».

7) Договор мены. Животное может быть передано другой организации по договору мены. При передаче животных по договору мены делается бухгалтерская запись:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

При списании балансовой стоимости переданных животных целесообразна проводка:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»
Кредит 11 «Животные на выращивании и откорме».

Пример 16. В апреле 2015 г. ООО «Мендян» по договору мены с СПК «Юндуз» получило стройматериалы на сумму 40 000 руб. ООО «Мендян» по данному договору передала СПК корову, ранее выбракованную из основного стада на откорм. Полученные материалы, в сумме 25 500 руб., были использованы в ограждении фермы. Бухгалтер ООО «Мендян» сделал в учете записи:

– на сумму 40 000 руб. передано животное по договору мены

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы»;

– на сумму 40 000 руб. – списана балансовая стоимость животного, переданного по договору мены

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит 11 «Животные на выращивании и откорме»;

– на сумму 40 000 руб. отгружены строительные материалы по договору мены

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет 8 «Строительные материалы»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

– на сумму 40 000 руб. признан прочий доход

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 91 субсчет 1 «Прочие доходы»;

– на сумму 25 500 руб. материалы переданы на строительство

Дебет счета 98 «Расходы будущих периодов»

Кредит счета 10 субсчет 8 «Строительные материалы».

8) Аренда. Организация может сдать в аренду ранее использованных в собственной деятельности взрослых животных основного стада. Данная деятельность имеет нюансы.

Как правило, договор обычной (не финансовой) аренды не предусматривает выкупа имущества арендатором. И в течение срока действия договора право собственности на актив продолжает оставаться у арендодателя, то есть орга-

низации, которая является собственником животного (ст. 608 Гражданского кодекса РФ). Соответственно, в общем случае имущество, сданное в аренду, учитывается на балансе арендодателя (п. 21 Методических указаний, утвержденных приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н [34]).

Прежде всего, отметим, что сдачу имущества (в том числе и скота) в аренду нужно оформить документом, свидетельствующим о передаче (например, актом приема-передачи). Это следует из положений п. 1 ст. 9 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ [8], где сказано, что каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

Единой типовой формы документа, свидетельствующего о передаче объектов в аренду, не установлено. Поэтому акт можно составить в произвольной форме с указанием всех обязательных реквизитов, предусмотренных п. 2 ст. 9 Закона № 402-ФЗ. Бухгалтерские записи зависят от того, как было учтено животное, передаваемое в аренду – в составе материальных запасов или объектов основных средств.

Вариант 1. Животное учтено в составе материальных запасов.

С 2011 г. активы, которые соответствуют критериям основных средств и стоят не более 40 000 руб., разрешено отражать в составе материально-производственных запасов (п. 5 ПБУ 6/01 [19]). Стоимость таких объектов списывается единовременно в момент ввода в эксплуатацию. Однако, согласно Федеральному закону от 08.06.2015 № 150-ФЗ с 1 января 2016 г. имущество, первоначальная стоимость которого превышает 100 тыс. руб. в налоговом учете будет признаваться амортизируемым и применяться в налоговом учете в отношении основных средств, введенных в эксплуатацию с 1 января 2016 г. Но на основные средства, введенные в эксплуатацию до 1 января 2016 г., правила признания в качестве объектов основных средств и начисления амортизации остаются прежними [10]. Так, многие взрослые животные соответствуют данному лимиту, то есть стоят не более 40 000 руб. за голову. Поэтому организации вправе учесть их на счете 10 «Материалы» (для этого можно открыть специальный субсчет, например «Малоценные животные»). После того как стои-

мость взрослого животного будет сформирована и оно начнет использоваться, суммы списываются с Кредита счета 10 субсчет «Малоценные животные» в Дебет счетов учета затрат (например, 20 «Основное производство»). То есть, в данном случае к моменту передачи в аренду животное (которое ранее эксплуатировалось самой организацией) уже не числится на балансовых счетах бухгалтерского учета. Но такие активы целесообразно отражать за балансом (открыв для этого специальный субсчет, например 012 «Малоценные объекты»).

Вариант 2. Животное учтено в составе основных средств.

В этом случае стоимость животного отражается на счете 01 «Основные средства» субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный» (План счетов, утвержденный приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654 [24]). Но объекты, сданные в аренду, рекомендуется учитывать обособленно. В связи с этим к субсчету 4 «Скот рабочий и продуктивный» счета 01 целесообразно открыть, например, такие аналитические счета:

- «Животные, используемые при производстве собственной продукции»;
- «Животные, сданные в аренду».

Соответственно, передавая животное в аренду, его стоимость нужно перенести с аналитического счета «Животные, используемые при производстве собственной продукции» на аналитический счет «Животные, сданные в аренду».

Организация, сдав скот во временное пользование, продолжает начислять его амортизацию. При этом к счету 02 «Амортизация основных средств» можно открыть субсчет «Амортизация имущества, переданного в аренду». Учетная политика организации может предусматривать, что передача скота в аренду является одним из основных видов деятельности. В этом случае амортизация сданных во временное пользование животных считается расходом по обычным видам деятельности, а ее начисление отражается проводкой:

- начислена амортизация животных, сданных в аренду

Дебет счета 20 «Основное производство» (счет 26 «Общехозяйственные расходы»)

Кредит счета 02 субсчет «Амортизация имущества, переданного в аренду».

Если же предоставление имущества в аренду не является предметом деятельности организации, то суммы амортизации учитывают в составе прочих расходов (п. 11 ПБУ 10/99). В бухгалтерском учете делается запись:

– начислена амортизация животных, сданных в аренду

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 02 субсчет «Амортизация имущества, переданного в аренду».

За предоставленный во временное пользование скот арендатор перечисляет арендодателю арендную плату. Арендные платежи следует включать в состав доходов ежемесячно в сумме, которая определена в договоре аренды. Признание доходов не зависит от того, перечислил арендатор деньги или нет (п. 12, 15 ПБУ 9/99 [20]). Если передача имущества в аренду является предметом деятельности организации, то арендную плату отражают в составе выручки от реализации, делая проводку:

– отражена выручка от реализации арендных услуг

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»)

Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка».

Если же согласно учетной политике предоставление животных во временное пользование в числе основных видов деятельности организации не указано, записывают:

– отражен доход от сдачи имущества в аренду

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (счет 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»)

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 1 «Прочие доходы».

Кроме того, если организация на общем режиме налогообложения должна начислить налог на добавленную стоимость:

– начислен НДС с суммы арендной платы

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 3 «НДС» (счет 91 субсчет 1 «Прочие расходы»)

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 3 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

В случае если животные учтены в качестве объектов основных средств (счет 01 «Основные средства» субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный»), то при возврате от арендатора (по окончании договора аренды) их стоимость переносят с аналитического счета «Животные, сданные в аренду» на аналитический счет «Животные, используемые при производстве собственной продукции». Амортизацию по таким активам продолжают начислять в общем порядке (с использованием счетов учета затрат и счета 02 субсчет «Амортизация имущества, используемого при производстве собственной продукции»).

Следует знать, что продукция и доходы, полученные арендатором в результате использования арендованного имущества, являются его собственностью (ст. 606 Гражданского кодекса РФ). Поэтому возвращать организации, например, молокопродукты, шерсть или приплод, полученные от арендованного скота, арендатор не должен.

Скот рабочий и продуктивный относится к четвертой амортизационной группе (имущество со сроком полезного использования свыше пяти до семи лет включительно) [54].

Пример 17. В январе 2015 г. ООО «Мендян» передало в аренду СПК «Заря» бычка-производителя стоимостью 82 000 руб. на 1 месяц. Арендная плата составила 15 400 руб. Месячная амортизация по животному составляет 697 руб. Бухгалтер ООО «Мендян» сделал в учете записи:

– на сумму 697 руб. начислена амортизация по животному, сданному в аренду

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»;

– на сумму 15 400 руб. отражена арендная плата от арендатора

Дебет счета Дебет счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по арендным платежам»

Кредит счета 91 субсчет 1 «Прочие доходы»;

– на сумму 15 400 руб. начислен арендный платеж на расчетный счет

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по арендным платежам».

В организации в процессе фактов хозяйственной жизни, животные основного стада, на выращивании и откорме, молодняк утрачивают свою продуктивность, некоторые подвержены к болезням, могут быть реализованы на сторону, забиты, переданы в аренду, обменены на другие объекты, необходимые для производства, а также умирают естественной смертью по достижении определенного возраста. Взрослых животных, как правило, выбраковывают из основного стада и передают на откорм или же реализуют. Проведение той или иной операции, связанной с выбытием животных, должно быть регламентировано законодательно, целесообразно и своевременно отражено на соответствующих счетах бухгалтерского учета и правильно оформлено в первичных учетных документах организации.

Таким образом, в главе приведены основные каналы поступления и выбытия животных, связанные с ними особенности учета и регистрации. Были изучены и обобщены нормативно-правовые аспекты, по вышерассмотренным ситуациям, особенности их учета, отражения и регистрации. Так, была уточнено отнесение объектов в состав основных средств, в целях налогового учета. С 1 января 2016 г. объект может быть отнесен в состав основных средств, при условии, что его первоначальная стоимость превышает 100 тыс. руб. Такой подход регламентирован для основных средств, поступивших в организацию с 1 января 2016 . Для объектов, поступивших в организацию до вступления в силу настоящего законодательства, правила признания в качестве объектов основных средств и начисления амортизации остаются прежними

4 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА

Особенностью готовой продукции животноводства является ее неоднородное качество и множество характеризующих ее показателей. Качество непосредственно влияет на установление цены реализации продукции, именно поэтому все качественные характеристики готовой продукции животноводства должны быть указаны в первичной документации [59].

Учет готовой продукции животноводства на сельскохозяйственных предприятиях ведется на счете 43 «Готовая продукция», к которому открывается субсчет 2 «Готовая продукция животноводства». На этом субсчете фиксируются записи по оприходованию готовой продукции животноводства [60]. Полученная готовая продукция на предприятии раскрывается в аналитике по видам продукции. Так, в животноводстве можно использовать следующие аналитические счета:

– счет 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Готовая продукция животноводства» субсчет второго порядка 1 «Молоко» ;

– счет 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Готовая продукция животноводства» субсчет второго порядка 2 «Мясо»;

В животноводстве от одного вида животного можно получать основную, сопряжённую и побочную продукции [73].

Себестоимость основной продукции складывается из затрат, отнесенных на данную группу животных, за вычетом стоимости побочной продукции.

Сопряженная продукция по своему значению ничем не отличается от основной, но составляет меньший удельный вес и является сопутствующей. Причем название продукции «сопряженная» условное, так как различие между названиями «основная» и «сопряженная» заключается лишь в том, что сопряженная продукция в общей стоимости выхода продукции отдельных отраслей животноводства играет незначительную роль.

Таблица 6 Виды продукции, получаемые в животноводстве

Продукция	Определение	Пример
Основная	Продукция, для получения которой организовано производство	Молоко, шерсть, яйца, приплод, прирост живой массы, общую живую массу
Сопряженная	Продукция, которую получают одновременно (и параллельно) с основной, и по своему значению приравнивают к ней	От основного стада КРС получают два равнозначных продукта — молоко и приплод; в молочном стаде молоко будет основной продукцией, а приплод — сопряжённой; в мясном стаде приплод будет основной продукцией; от овцеводства получают сопряжённую продукцию: приплод, привес, шерсть, шкурки.
Побочная	Продукция, которую получают в процессе производства основного вида продукции	От забоя скота и птицы: субпродукты, шкуры, пух, перо, пр.
		В процессе переработки молока сливки, сметана, масло, творог и др.
		От павших и вынужденно забитых животных (шкурки, рога, копыта, технические жиры и т. п.).

Так, если от животных одного вида получают несколько равнозначных видов продукции, то продукция, ради получения которой содержится животное, будет основной, а все остальное — сопряжённой. Деление продукции на основную и сопряжённую имеет большое значение для составления калькуляции себестоимости продукции, поскольку основная масса затрат по содержанию животных должна быть отнесена на основную продукцию.

Себестоимость побочной продукции определяют и отражают в учете лишь в том случае, если она имеет существенный объем или может быть использована в своем хозяйстве (реализована на сторону). Тогда сырье оценивается по цене возможного использования или реализации.

Причем если побочную продукцию можно одновременно как реализовать, так и использовать в хозяйстве (иначе говоря, у нее есть и рыночная, и «хозяйственная» стоимость), организация должна выбрать для учета наиболее высокую цену [74].

4.1 Учет молока

Основной продукцией отрасли молочного скотоводства является молоко. Организуя учет в молочном животноводстве, следует принимать во внимание производственные особенности отрасли, для которой характерно отсутствие большого разнообразия выполняемых работ. Технологический процесс производства характеризуется однородностью выполняемых операций: кормление и уход за скотом, получение продукции. Причем все эти операции, как правило, протекают непрерывно и не разграничиваются строго во времени. Следовательно, в отличие от растениеводства в животноводстве отсутствует четко выраженное разделение затрат во времени по видам работ и отдельным операциям. Поэтому бухгалтерский учет в молочном животноводстве ведется без подразделения затрат по этому признаку.

Однако в животноводстве в целом и в молочном скотоводстве, в частности, необходимо четко разграничивать учет собственно поголовья животных и затрат на их содержание. Для учета животных, как активов организации, Планом счетов предусмотрены:

- 1) счет 01 «Основные средства» субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный» – для учета животных основного стада;
- 2) счет 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных» или субсчет 2 «Животные на откорме» – для учета молодняка и скота, переведенного на откорм.

Учет затрат на содержание животных ведут на счете 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» в разрезе аналитических счетов по видам продукции. По Дебету счета 20 отражают накопление затрат на производство, по Кредиту – суммы фактической себестоимости законченной производством продукции.

В качестве объектов учета затрат в животноводстве выделяют отдельные виды и группы животных в пределах отрасли. Так, для молочного животновод-

ства это основное стадо и животные на выращивании и откорме. Основная продукция молочного скотоводства молоко и приплод.

Готовая молочная продукция учитывается по фактической производственной себестоимости. Остатки ее на складе (или иных местах хранения) на конец (начало) отчетного периода могут оцениваться по фактической производственной или нормативной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, топлива, энергии, трудовых ресурсов и др. Нормативная себестоимость остатков молочной продукции также может определяться по прямым статьям затрат.

При организации аналитического бухгалтерского учета молочной продукции не должно допускаться ведение учета только в количественном выражении без соответствующей стоимостной оценки. В качестве учетных цен могут применяться:

- нормативная себестоимость;
- планово-расчетные цены.

Способ оценки молочной продукции в аналитическом учете отражается в учетной политике. Учет выпуска готовой продукции ведется с использованием счета 40 «Выпуск продукции» или 43 «Готовая продукция». Выбранный вариант должен быть закреплен в учетной политике организации.

При учете молочной продукции на счете 43 «Готовая продукция» по фактической себестоимости аналитический учет готовой продукции можно отражать по учетным ценам с выделением отклонений фактической себестоимости от их стоимости по учетным ценам. Отклонения учитываются в разрезе номенклатуры либо по однородным группам готовой продукции на субсчете 7 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» счета 43 «Готовая продукция».

Выпуск готовой продукции в бухгалтерском учете отражают на основании производственного отчета и первичных документов (накладных на передачу готовой продукции в места хранения).

Для установления остатков молока на конец каждого месяца проводят инвентаризацию молока. Инвентаризация молока всегда должна сопровождаться определением его жирности, ее сравнением с контрольной, определенной при доении.

На сепараторном пункте, складе готовой продукции, в цехе производят пересчет продукции, контрольное взвешивание и устанавливают фактический вес молока и тары, а также проверяют измерительные приборы и порядок их эксплуатации. В конце месяца (после расчета фактической себестоимости выпущенной из производства молочной продукции) определяют отклонение учетной стоимости выпущенной продукции от ее фактической себестоимости.

Животноводческая ферма реализует часть полученного молока на сторону, а часть перерабатывает в молочные продукты. Чтобы правильно организовать учет и рассчитать себестоимость, необходимо обеспечить грамотный документооборот. Рассмотрим документальное оформление движения молока.

Поступление надоенного молока отражается в Журнале учета надоя молока (форма № СП-21). Он ведется заведующим фермой, бригадиром, мастером машинной дойки или старшей дояркой. В журнале по каждой доярке, группе (бригаде) доярок ежедневно записывается количество обслуживаемых ими коров и данные о количестве полученного молока (в килограммах) по каждой дойке отдельно.

По проведенным контрольным дойкам в журнале делают записи с пометкой «Контрольная дойка». Заведующий фермой, бригадир или старшая доярка (оператор) ежедневно определяет процент содержания жира в молоке по каждой группе коров, закрепленных за ними, и переводит принятое молоко в однопроцентное. Журнал ведется в одном экземпляре. Для учета ежедневного поступления и расхода молока в течение месяца на каждой ферме ведется Ведомость учета движения молока (форма № СП-23). По истечении отчетного периода один экземпляр ведомости вместе с журналами учета надоя молока, лимитно-заборными картами, товарно-транспортными накладными и другими документами по расходу представляется в бухгалтерию. Второй экземпляр ведомо-

сти служит основанием для оприходования и списания в расход молока в книге складского учета у заведующего фермой, бригадира или приемщика молока.

Основным документом, предназначенным для оформления отпуска (отгрузки) молока покупателям и заказчикам, является Товарно-транспортная накладная (молсырье) (форма № 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 молока для продажи за наличный расчет со стационарных торговых точек организации используют Акт о приемке продукции для реализации (продажи) (форма № СП-36). В нем перечисляют виды продукции, передаваемые для продажи в торговую точку. Составляют его в двух экземплярах, один остается в торговой точке, а второй вместе с сопроводительными документами передают в бухгалтерию. Для оформления и отражения операций при разовой продаже молока предназначен Отчет о продаже сельскохозяйственной продукции (форма № СП-38). Данные о продаже молока, поступившей выручке и ее использовании заносят в Отчет о реализации продукции (форма № СП-37). А для обобщения информации о движении молока на складе-холодильнике – в Отчет по складу-холодильнику (форма № СП-30).

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

Для ежедневного учета переработки молока и молочных продуктов на сепараторном пункте, маслоцехе или других объектах переработки применяется Ведомость переработки молока и молочных продуктов (форма № СП-27) [48]. 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 отдельно по каждому из полученных видов продукции.

По истечении отчетного периода первый экземпляр ведомости с приложенными приходными и расходными документами сдается в бухгалтерию.

Второй экземпляр остается на пункте или в цехе. Обратную сторону ведомости используют для учета рабочего времени и подсчета заработка специалистов, занимающихся переработкой молока и молочных продуктов. Здесь же отражают расходование полученных из молока продуктов [54].

Молоко может быть реализовано физическим и юридическим лицам, использовано в организации в качестве кормо-сырья для выпойки телят, использоваться в общественном питании, переработано, также молоко должно пройти лабораторную проверку. Рассмотрим факты хозяйственной жизни, связанные с учетом молока.

Пример 20. ООО «Мендян» имеет подсобный цех по производству пакетирования молока. За месяц выпущено 10 000 пакетов вместимостью 0,5 л, реализовано - 9000. Фактическая себестоимость 1 пакета молока - 25 руб., отпускная цена – 37 руб. Деньги за реализованное молоко поступили на счет организации.

Все указанные факты хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского отразится записями:

– на сумму 250 000 руб. (25 руб. * 10 000) отражена фактическая стоимость выпущенной продукции

Дебет счета 43 «Готовая продукция» субсчет 3 «Молоко пакетированное»

Кредит счет 20 «Основное производство» субсчет 3 «Промышленные производства»;

– на сумму 225 000 руб. (25 руб. * 9 000) списана фактическая себестоимость реализованной продукции

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость»

Кредит счета 43 субсчет «Молоко пакетированное»;

– на сумму 333 000 руб. (37 руб. * 9 000) отражена выручка от реализации продукции

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 субсчет 1 «Выручка»;

– на сумму 333 000 руб. поступила выручка от покупателя

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Финансовый результат, полученный от реализации пакетированного молока, составит 108 тыс. руб. прибыли и включается в состав прибыли, полученной от реализации сельскохозяйственной продукции

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

2. Молоко на выпойку телят. В молочный период молоко является одним из основных кормов рациона в животноводстве. Из молочных кормов, чаще всего скармливаемых телятам, главными являются молозиво, цельное молоко. Молозиво – продукт, выделяемой молочной железой в первые 5-7 дней лактации. Состав молозива уже с первого дня отёла изменяется и приближается к составу молока на 5-6-й день. В случае если молозиво не используется в качестве кормо-сырья, оно используется по усмотрению организации и в учете не отражается.

Следующий по значимости кормо-продукт в животноводстве – молоко цельное. Выпойка телят молоком осуществляется до 3-4 месяцев. Затраты по производству молока накапливаются по дебету счета 20 субсчет 2 «Животноводство» затем, без перевода в готовую продукцию передается в состав кормов. При оприходовании молока собственного производства для откорма молодняка используется бухгалтерская запись: Дебет счета 10 «Материалы» субсчет «Корма» Кредит счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство». Основным документом-основанием для данной записи служит Ведомость учета расхода кормов ф. № СП-20.

В качестве корма может выступать так же обрат обезжиренное молоко, которое получают после отделения на сепараторе сливок от цельного молока. Операция характеризуется бухгалтерской записью:

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет «Корма»

Кредит счета 20 «Основное производство» субсчет 3 «Промышленные производства» субсчет второго порядка «Обрат».

Пример 21. В сентябре 2015 г. в ООО «Мендян» было надоеено 33 600 литров молока. На выпойку телят отведено 3 360 литров кормов, стоимостью 36 960 руб. Бухгалтер ООО «Мендян» сделал следующие бухгалтерские записи:

– на сумму 332 640 руб. оприходовано молоко

Дебет счета 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка 1 «Молоко»

Кредит счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство»;

– на сумму 36 960 руб. оприходовано молоко на выпойку телят

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет «Корма»

Кредит счета 20 субсчет 2 «Животноводство».

3. Использование в общественном питании. При использовании молока в общественном питании осуществляется его перевод в состав готовой продукции – счет 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка 1 «Молоко». В этом случае счет 43 «Готовая продукция» корреспондирует со счетом 29 «Обсуживающие производства и хозяйства» субсчет 1 «Столовая». Для документального оформления данной операции используется «Накладная внутрихозяйственного назначения».

Пример 22. В сентябре 2015 г. в ООО «Мендян» 30 литров молока было переведено для целей общественного питания (в столовую организации). Плановая себестоимость молока за 1 литр составила 17 руб. Операция характеризуется бухгалтерской записью:

– на сумму 510 руб. (30 л * 17 руб.) передано молоко для целей общественного питания

Дебет счета 29 «Обсуживающие производства и хозяйства» субсчет 1 «Столовая»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка 1 «Молоко».

4. Выдача молока в качестве «натуральной» оплаты труда. Организация, согласованно с работником, может выплатить часть заработной платы в виде произведенной продукции. Данный процесс регламентирован Трудовым

Кодексом Российской Федерации, при выполнении определенных ограничений. Ограничения по «натуральной» заработной плате прописаны в ст. 131 ТК РФ [3] и Постановлении Пленума ВС РФ от 17.03.2004 г. № 2 [56]. Приведем основные условия:

1) доля натуральной формы заработной платы (с учетом суммы НДС) не может превышать 20% от общих начислений в пользу работника (с учетом НДФЛ). Основание – абз. 2 ст. 131 ТК РФ;

2) наличие добровольного заявления работника на выплату заработной платы в натуральной форме. Основание – абз. 2 ст. 131 ТК РФ.

3) наличие положения в коллективном или трудовом договоре (дополнительном соглашении к трудовому договору), предусматривающего выплату заработной платы в натуральной форме. Основание – абз. 2 ст. 131 ТК РФ;

4) натуральная часть заработной платы должна быть пригодна для личного потребления работником и его семьей, а также соответствовать их интересам. Основание – подп. а п. 2 ст. 4 Конвенции МОТ «Относительно защиты заработной платы» от 01.07.1949 г. № 95 [5], ратифицирована Указом Президиума ВС СССР от 31.01.1961 г. № 31 [6] (далее по тексту – Конвенция);

5) натуральная часть заработной платы не должна выдаваться в бонах, купонах, в форме долговых обязательств, расписок, а также в виде спиртных напитков, наркотических, ядовитых, вредных и иных токсических веществ, оружия, боеприпасов и других предметов, в отношении которых установлены запреты или ограничения на их свободный оборот. Основание – абз. 3 ст. 131 ТК РФ;

6) натуральная часть заработной платы должна быть по справедливой и разумной цене, т. е. не превышать рыночную цену передаваемых в счет оплаты товаров (работ, услуг), имущественных прав). Основание – подп. б п. 2 ст. 4 Конвенции [71].

Начисленная заработная плата как в денежной, так и в натуральной форме признается расходом по обычным видам деятельности (п. 5, п. 7 и п. 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. №

33н [21]. Согласно п. 6 ПБУ 10/99 расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. «Натуральная» заработная плата учитывается в бухгалтерском учете в общем порядке, на тех же счетах бухгалтерского учета, что и ее денежная часть.

Пример 21. Согласно письменному заявлению и дополнительному соглашению к трудовому договору работника Самигуллиной Т. Р. ООО «Мендян» 15% заработной платы выдается собственной продукцией – молоком. Оклад работника составляет 10 000 рублей.

В январе 2015 г. работнику Самигуллиной Т. Р. было передано молоко продукции на 1 500 руб. За январь 2015 г. денежная часть заработной платы составила 8 500 руб., «натуральная» часть – 1 500 руб. НДФЛ за февраль 2015 г. – 1 300 рублей (1 300 рублей * 13%).

Заработная плата (окончательный расчет) выплачена работнику 13 февраля 2015 г. в размере: (10 000 руб. – 1 500 руб. – 1 300 руб.) = 7 200 руб.

В этот же день перечислена сумма удержанного НДФЛ: 3900 руб.

В бухгалтерском учете выдача заработной платы в натуральной форме отражается следующими записями:

– на сумму 10 000 руб. начислена заработная плата работнику (в денежной и натуральной форме)

Дебет счета 20 субсчет 2 «Животноводство»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» субсчет «Самигуллина Т. Р.»;

– на сумму 1 300 руб. удержан НДФЛ

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» субсчет «Самигуллина Т. Р.»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 1 «НДФЛ»;

– на сумму 1 500 руб. передана готовая продукция работнику в счет заработной платы

Дебет счета 70 субсчет «Самигуллина Т. Р.»

Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»;

– на сумму 1 500 руб. учтена себестоимость переданной готовой продукции

Дебет счета 90 субсчет 2 «Себестоимость»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка «Молоко»;

– на сумму 7 200 руб. выдана заработная плата работнику

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» субсчет «Самигуллина Т. Р.»

Кредит счета 51 «Расчетные счета».

7. Переработка молока. При производстве и переработке молока организации должны руководствоваться специальными нормативными документами:

– Методическими указаниями о порядке пересчета действующих норм расхода сырья в нормы расхода молока базисной жирности на единицу готовой продукции на предприятиях молочной промышленности (письмо Минмясомолпрома СССР от 25 ноября 1974 г. № 1-10-8412) [35];

– Методическими указаниями о порядке ведения первичного учета и осуществления оперативного контроля за расходом сырья на производство готовой продукции и полуфабрикатов на предприятиях молочной промышленности (письмо Минмясомолпрома СССР от 14 апреля 1981 г. № 1-10-2449) [36];

– Нормами негерметичных бумажных пакетов и пакетов из полиэтиленовой пленки с молочной продукцией при транспортировке, хранении и реализации в торговой сети, утвержденными приказом Государственного агропромышленного комитета РСФСР, Минторга РСФСР от 18 ноября 1986 г. № 939, № 255 [37];

– Нормами расхода и потерь сырья при производстве цельномолочной продукции на предприятиях молочной промышленности и организации работ по нормированию расхода сырья, утвержденными приказом Госагропрома СССР от 31 декабря 1987 г. № 1025 [38].

Переработка молока состоит из нескольких этапов, в каждом из которых калькулируется себестоимость продукции. В молочном производстве хозяйство несет затраты на сырье, образующие основу молочной продукции при ее изготовлении. Речь идет о расходах на натуральное молоко, сливки, творог, сметану и др.

Единица учета молока-сырья выбирается хозяйством самостоятельно. Ею может быть, например, масса нетто молока-сырья, пересчитанная в значения условной массы нетто по базисной общероссийской норме массовой доли жира.

Кроме того, используются основные материалы – то, что непосредственно входит в состав продукции. К ним относятся: закваска, биомасса, сахар, цукаты, изюм, ванилин, соль, какао, кофе, масло растительное, мука диетическая и др.

В конкретных условиях ведения деятельности сельскохозяйственной организацией переработка молока может быть организована по одному из двух вариантов:

- в сравнительно небольших размерах при эпизодических операциях;
- постоянно и в больших количествах на молокозаводе или в цеху.

В зависимости от варианта организации процесса переработки и строится весь учетный процесс.

Так, если производство незначительно или не носит постоянного характера, то отдельные технологические фазы (переделы) не выделяются. В этом случае себестоимость отдельных видов продукции переработки молока (сливки, сметана, масло, творог и т. п.) определяют на основе распределения общей суммы затрат на отдельные виды продукции. Делается это пропорционально выбранной базе, зафиксированной в учетной политике.

Если переработка молока представляет собой постоянно действующее производство, то учет затрат ведется по следующим переделам:

- молока – на сливки;
- сливок – на масло;
- обезжиренного молока – на обезжиренный творог.

На каждый передел открываются отдельные аналитические счета. Также обособленно учитываются и цеховые (общепроизводственные) расходы.

Переработка молока включает в себя три этапа. На первом переделе определяют себестоимость сливок.

Для этого из общей суммы затрат, включая расходы на организацию производства и управление, вычитают стоимость обезжиренного молока по ценам продаж. Оставшуюся величину относят на количество полученных сливок.

На втором переделе рассчитывается себестоимость сливочного масла. Для этого из суммы затрат, учтенных на данном этапе, включая стоимость сливок и распределенные расходы на организацию производства и управление, вычитают стоимость побочной продукции (пахты). Последняя берется по ценам продажи или плановой себестоимости при использовании на корм животных своего хозяйства. Оставшуюся сумму затрат относят на полученную основную продукцию – сливочное масло.

Аналогичным образом определяют себестоимость продукции и по другим переделам при наличии отдельного учета затрат. Например, при производстве сыра, жирного творога, сгущенного молока.

Для учета затрат в промышленных производствах предназначен счет 20 «Основное производство», к которому открывается субсчет «Промышленные производства». По дебету указанного счета отражают затраты по переработке молока, а по кредиту – выход молочной продукции. Сальдо означает остаток незавершенного производства, которым считается продукция частичной готовности, такая как закваска, сыр в процессе созревания и т. п. Себестоимость молока определяется лишь в конце года, а в течение этого периода оно списывается в производство по плановому значению.

Выше уже говорилось о том, что себестоимость продукта определяется на каждом этапе переработки. Теперь можно уточнить: для этого используется оборот по дебету счета 20 субсчет «Промышленное производство», субсчет второго порядка «Переработка молока». Из данного показателя вычитается

стоимость побочной продукции по цене возможной продажи или использования.

Сырье, переданное в производство, отражается в учете записью по аналитическим счетам «Переработка молока» и «Молоко», открытых к субсчетам счетов 20 «Основное производство» и 10 «Материалы»: Дебет счета 20 субсчет «Промышленные производства» субсчет второго порядка «Переработка молока» Кредит счета 10 субсчет 1 «Сырье и материалы» субсчет второго порядка «Молоко».

Готовая продукция учитывается с использованием счета 40 «Выпуск продукции» или без него.

В первом случае составляются бухгалтерские записи:

– оприходованы сливки

Дебет счета 43 «Готовая продукция» субсчет 4 «Продукция промышленного производства» субсчет второго порядка «Сливки»

Кредит счета 20 субсчет «Промышленные производства» субсчет второго порядка «Переработка молока»;

– учтен побочный продукт, используемый в качестве корма для животных

Дебет счета 10 субсчет «Корма» субсчет второго порядка «Побочный продукт переработки»

Кредит счета 20 субсчет 3 «Промышленные производства» субсчет второго порядка «Переработка молока».

В случае применения счета 40, например, при получении сливок, составляются записи:

– оприходована продукция в оценке по нормативной себестоимости

Дебет счета 43 субсчет 4 «Продукция промышленного производства» субсчет второго порядка «Сливки»

Кредит счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» субсчет «Сливки»;

– списана фактическая себестоимость продукции в конце отчетного периода

Дебет счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» субсчет «Сливки»

Кредит счета 20 субсчет 3 «Промышленные производства» субсчет «Переработка молока».

Отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной определяют, сопоставляя дебетовый и кредитовый обороты по счету 40 на последнее число отчетного периода.

Применение выбранного варианта отражается в учетной политике [68].

8. Упаковка молока. Молоко и продукты его переработки, предназначенные для реализации, должны быть расфасованы, упакованы в тару и (или) упаковку, изготовленную из экологически безопасных материалов, разрешенных федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору в сфере обеспечения санитарно-эпидемиологического благополучия населения, защиты прав потребителей, для контакта с пищевыми продуктами и обеспечивающих безопасность и качество молока и продуктов его переработки в течение срока их годности [89].

9. Лабораторная проверка качества. При каждой приемке молока в пункте приема происходит анализ качественных показателей молока (тест на наличие антибиотиков, группу чистоты, наличие соматических клеток и другие). Если молоко не соответствует этим параметрам, его не принимают.

Лабораторная проверка молока осуществляется бухгалтерской записью Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» Кредит счета 43 «Готовая продукция» субсчет «Молока на лабораторное исследование».

10. Естественная убыль. Естественная убыль – это потеря (уменьшение количества товара при сохранении его качества) вследствие естественного изменения биологических или физико-химических свойств тех или иных ценностей. К естественной убыли не относятся технологические и аварийные потери, недостачи по причине брака, потери при ремонте и т. п. Это касается и тех потерь, которые возникают при хранении и транспортировке запасов из-за нарушения стандартов, правил техэксплуатации, повреждения [39].

Таблица 7 Потери при обработке и отгрузке непастеризованного молока:

№ по порядку	Наименование операций	Норма потерь, %
1	Взвешивание и очистка молока при приемке	0,02
2	Охлаждение молока	0,03
3	Хранение молока и наполнение цистерн	0,04
4	Анализ и оценка качества молока при отгрузке	0,04
Итого		0,13

Помимо потерь при обработке и отгрузке выделяют еще потери при транспортировке, нормы по которым отражены в таблице 8.

Таблица 8 Потери при транспортировке молока, сливок и сдаче их на молочные предприятия

№ по порядку	Наименование операций	Норма потерь, %	
		молока	сливок
1	Транспортировка во флягах автомашинами и по железной дороге	0,20	0,07
2	Транспортировка в железнодорожных и речных цистернах	0,10	–
3	Транспортировка в автомолцистернах	0,10	0,05
4	Анализ и оценка качества молока и сливок при сдаче их на молочные предприятия	0,04	0,04
Итого при транспортировке:			
	во флягах	0,24	0,11
	в цистернах	0,14	0,09

По факту производства предусмотрены нормы, представленные в таблице 9.

Таблица 9 Потери при производстве пастеризованного нормализованного молока во флягах

№ по порядку	Наименование операций	Норма потерь, %
1	Взвешивание и очистка молока при приемке	0,02
2	Охлаждение молока	0,03
3	Хранение сырого молока	0,03
4	Нормализация	0,16
5	Пастеризация, охлаждение, хранение и наполнение фляг	0,30
6	Анализ и оценка качества молока при отгрузке	0,04
Итого		0,58

Так же установлены:

1) нормы предельно допустимых потерь обезжиренного молока:

– при сепарировании - 0,4% от всего обезжиренного молока (разность между весом просепарированного молока и полученных сливок);

– при пастеризации и охлаждении - 0,4% от веса обезжиренного молока;

– при реализации обезжиренного молока: непастеризованного - 0,5%, пастеризованного - 0,9% от веса реализованного молока.

2) При наполнении фляг молоком потери увеличиваются на 0,01%, при наполнении фляг сливками - на 0,02%.

3) При приемке молока и сливок от колхозов, совхозов, молокоприемных пунктов, сепараторных отделений и транспортировании их транспортом завода потери сырья и жира списываются заводу в пределах установленных норм.

4) При перекачивании молока из железнодорожных цистерн или цистерны речного катера в автомолцистерну норма потерь увеличивается на 0,1%.

5) Отбор проб молока и сливок при приемке производится до измерения и взвешивания их.

6) При пастеризации и охлаждении молока в открытых емкостях устанавливаются дополнительные потери сырья на испарение влаги в размере 0,2% (без учета потерь жира).

7) Норма потерь при возврате сдатчикам непастеризованного обезжиренного молока - 0,5%, пастеризованного обезжиренного молока - 0,9%.

8) При выработке сливок пастеризованных потери сырья и жира при пастеризации принимаются 0,09%. При охлаждении сливок пастеризованных и непастеризованных потери жира составляют 0,10%.

9) В случае производственной необходимости применения операций охлаждения и хранения молока перед переработкой его в сливки и сметану потери сырья и жира увеличиваются на 0,06% (к разделам 4 и 5 настоящих норм).

Для отражения фактов хозяйственной жизни по факту естественной убыли используются типовые бухгалтерские записи:

– списана стоимость недостающих товаров в пределах норм естественной убыли

Дебет счета 44 «Расходы на продажу» (20 «Основное производство»)

Кредит счета 94 «Недостачи от потери и порчи материальных ценностей»;

– списаны потери сверх норм естественной убыли, при установлении виновных лиц

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами)

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

– списаны потери сверх норм естественной убыли, виновные лица не установлены

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Пример 22. В апреле 2015 г. в ООО «Мендян» в результате инвентаризации при отгрузке молока была выявлена недостача продукции 50 кг. Согласно установленным рекомендациям норма естественной убыли при хранении молока и наполнении цистерн составляет 0,04% за центнер. При этом виновником недостачи сверх норм естественной убыли была признана доярка. Она согласилась возместить потери сверх норм естественной убыли. Денежные средства были внесены в кассу организации. Себестоимость 1 кг молока составила 21 руб. В учете были сделаны следующие бухгалтерские записи:

– на сумму 1050 руб. (50 кг * 21 руб.) отражена недостача молока

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка «Молоко»;

– на сумму 42 руб. (0,04% * 50 кг * 21 руб.) списана недостача в пределах норм естественной убыли

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» субсчет 1 «Молоко»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

– на сумму 1 008 руб. (1050 руб. – 42 руб.) списана недостача сверх норм естественной убыли:

– на сумму 1 008 руб. получены деньги от доярки в кассу организации

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

– сумма 1 008 руб. получена от фасовщицы

Дебет счета 50 «Касса»

Кредит счета 73 субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

12. Хищение. Согласно ст.158 Уголовного Кодекса Российской Федерации - под хищением понимаются совершенные с корыстной целью противоправные безвозмездное изъятие и (или) обращение чужого имущества в пользу виновного или других лиц, причинившее ущерб собственнику или иному владельцу этого имущества [4].

Основным частным приемом проверки и исследования учетных данных является инвентаризация – проверка фактического наличия продукции в сопоставлении с данными учета. Инвентаризация молока предполагает установление их остатков на конец каждого месяца, объективный результат показывает проверка вечернего удоя молока, проведенная до начала утренней дойки. По результатам фактического остатка можно установить; правильно ли оприходовали молоко; своевременно ли велся его учет; достоверно ли определялась жирность; соответствовали ли условия хранения молока правилам.

Инвентаризация молока всегда должна сопровождаться определением его жирности, ее сравнением с контрольной, определенной при доении. При проверке молока объемным методом перевод его в единицы массы производят по результатам измерения плотности, которая колеблется от 1,027 до 1,032, а в среднем - 1,030. На сепараторном пункте, складе готовой продукции, в цехе производят пересчет продукции, контрольное взвешивание и устанавливают фактический вес молока и тары, а также проверяют измерительные приборы и порядок их эксплуатации.

При этом можно установить: большое количество нестандартной продукции; неучтенные излишки молока и молочных продуктов; завышение веса та-

ры; расхождение в весе принимаемого молока; порчу измерительных приборов или оборудования; излишки сливок с одновременной недостачей молока; неучтенную порожнюю посуду.

При выявлении и доказывании хищения молока применяют:

- встречную проверку и взаимный контроль счетов-фактур, товарно-транспортных накладных поставщика и молокозавода;
- проверку правильности исчисления базисной жирности надоенного и сданного молока и пересчет его на вес;
- нормативную проверку списания денежных средств на издержки производства и естественную убыль;
- проверку достоверности расчета естественной убыли и составления актов на ее списание.

Стоимость хищения определяют по ценам реализации по Дебету счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» субсчет 2 «Расчеты по претензиям» Кредиту счета 94 «Недостачи и потери от порчи материальных ценностей».

13. Брак. Под возвратными отходами понимаются остатки сырья, образовавшиеся в процессе превращения исходного сырья в готовую продукцию.

Брак делится на исправимый (творог, сливки, сметана, подсырное масло и др., доведенные с помощью подработки до установленных стандартов и технических условий и реализованных после этого как стандартная продукция) и окончательный. В последнем случае речь идет о готовой продукции и полуфабрикатах, которые нельзя использовать по прямому назначению. Их исправление технически невозможно и экономически нецелесообразно.

Вместе с тем они могут быть проданы или использованы в качестве повторного сырья для переработки на другие виды продукции:

- масло сливочное нестандартное может быть переработано в топленое;
- сыр и брынза, творог жирный и нежирный – в плавленый сыр;
- кислое молоко, кефир и простокваша – в творог.

Для бракованной продукции характерны бухгалтерские записи:

1) отнесено на прочие расходы выявленное зараженное молоко

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Готовая продукция животноводства» субсчет второго порядка «Молоко».

2) выявлено скисшее молоко на моменте реализации

Дебет счета 43 субсчет второго порядка «Молоко»

Кредит счета 20 «Основное производство»;

– испорченное молоко отнесено в брак

Дебет счета 28 «Брак в производстве»

Кредит счета 43 субсчет второго порядка «Молоко»;

– скисшее молоко передано в переработку

Дебет счета 20 субсчет 3 «Промышленное производство»

Кредит 28 «Брак в производстве».

3) на моменте производства в молоко попало насекомое

Дебет счета 28

Кредит счета 20 «Основное производство»;

– молоко отнесено в брак

Дебет счета 43 «Готовая продукция» субсчет 2 субсчет второго порядка 1 «Молоко»

Кредит 28 «Брак в производстве»;

– выбракованное молоко передано на выпойку телят

Дебет счета 20 субсчет 2 «Животноводство»

Кредит счета 43 «Готовая продукция».

Таким образом, в учете молоко может быть подвержено таким операциям: выпойка, выдача в качестве «натуральной оплаты», переработка, упаковка, лабораторная проверка, естественная убыль, хищение и брак. Все факты хозяйственной жизни связанные с молоком должны отражаться на счетах учета и оформляться в оправдательных документах, с заполнением всех реквизитов.

При этом были выявлены следующие недостатки:

– в учете не регламентировано отражение, молозиво, ценного кормо-продукта в рационе молодняка животных. Так, если продукт не используется в качестве кормо-сырья, оно используется по усмотрению организации и в учете не отражается. По нашему мнению, целесообразно сделать в учете бухгалтерскую запись на сумму неиспользованного молозиво Дебет счета 10 субсчет «Молозиво» Кредит счета 20 субсчет 2 «Основное производство»;

– последние обновления по нормам естественной убыли молока на всех этапах производства проводились в 2003 г. Данные нормы, на сегодняшний день, утрачивают свою актуальность. В условиях современных темпов производства потери сведены к минимуму, и, чтобы усилить контроль над потерями, нормы должны быть пересмотрены.

4.2 Учет мяса

Специфика сельскохозяйственного производства предполагает, что фактическую себестоимость полученной продукции определяют только по итогам года. В течение года сельхозпродукцию обычно приходят по плановой (нормативной) себестоимости по мере ее получения (по мере получения приплода, забоя скота и т. д.). А в конце года плановую (нормативную) себестоимость доводят до фактической дополнительными или сторнировочными записями. Для калькулирования себестоимости продукции в мясном скотоводстве можно использовать:

– Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельхозорганизациях (утверждены приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003 г. № 792 [26];

– Методические рекомендации Минсельхоза России по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве (утверждены приказом Минсельхоза России от 21 декабря 2006 г. ред. от августа 2014 г.) [29].

Рассмотрим типовые бухгалтерские записи по учету мяса:

1) оприходовано мясо по фактической себестоимости

Дебет счета 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка «Мясо»

Кредит счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» (счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»);

2) переведена стоимость мяса в разряд сырья для последующей переработки по фактической стоимости

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет 1 «Материалы» субсчет 2 второго порядка 2 «Мясо»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка «Мясо»;

3) отпущено мясо в производство

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 3 «Промышленные производства» субсчет второго порядка 2 «Переработка мясной продукции»

Кредит счета 10 «Материалы» субсчет 1 «Материалы» субсчет 2 второго порядка 2 «Мясо».

Если сырье дополнительно закупают у сторонних организаций или индивидуальных предпринимателей, то его отпускают в производство по фактической цене приобретения без учета НДС. При этом целесообразны следующие бухгалтерские записи:

1) оприходовано сырье, полученное от сторонних организаций или индивидуальных предпринимателей

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет 1 «Материалы» субсчет 2 второго порядка 2 «Мясо»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

2) учтен НДС

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

3) отпущено сырье в производство

Дебет счета 20 субсчет 3 субсчет второго порядка 2 «Переработка мяса»

Кредит счета 10 субсчет 1 субсчет второго порядка 2 «Мясо».

В случае если сырье закуплено сельхозпредприятием у населения организация оформляет закупочный акт по форме № ОП-5. Этот документ составляется в двух экземплярах. Один экземпляр выдается продавцу мяса, а второй остается у сельхозпредприятия.

Поскольку физические лица не являются плательщиками налога на добавленную стоимость, то вычет по этому налогу при приобретении сырья сельхозпредприятие сделать не может. В учете сельскохозяйственного предприятия бухгалтер сделает следующие бухгалтерские записи:

1) закуплено мясо у населения

Дебет счета 10 субсчет 1 субсчет второго порядка 2 «Мясо»

Кредит счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;

2) оплачено приобретенное мясо

Дебет счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами

Кредит счета 50 «Касса»;

3) отпущено мясо в производство

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 3 «Промышленные производства» субсчет второго порядка 2 «Переработка мясной продукции»

Кредит счета 10 «Материалы» субсчет 1 «Материалы» субсчет 2 второго порядка 2 «Мясо».

В процессе хозяйственной деятельности организации, занятой производством мясного скота и мясной продукции, могут быть произведены операции: реализация, выдача в качестве натуральной оплаты труда, передача в общественное питание, вклад в уставный капитал, переработка, хищение, естественная убыль. Рассмотрим подробнее каждый факт хозяйственной жизни.

1) Реализация мяса. Первым этапом реализации мясо-продукции является забой (убой) скота. При этом возникают понятия живого веса и убойного веса. Живым весом называется вес всего тела, убойным - вес туши без головы, нижней части ног и внутренностей [82].

При продаже мяса организацией составляется товарно-транспортная накладную по форме № СП-32 (абз. 2 п. 55 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 31 января 2003 г. № 28) [28]. При реализации мясо должно быть взвешено. Результаты взвешивания фиксируются в товарно-транспортной накладной.

Реализация мяса, учтенного на счете⁴³ «Готовая продукция», отражается так: Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» субсчет второго порядка 2 «Выручка от продажи мяса» – отражена выручка от продажи мяса. Списание себестоимости проданного мяса списывается записью Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость продаж» субсчет второго порядка 2 «Себестоимость проданного мяса» Кредит счета 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка 2 «Мясо».

Пример 23. В ноябре 2015 г. ООО «Мендян» реализовало ООО «Альшей-Мясо» мясо на сумму 98 300 руб. (без НДС). По результатам операции бухгалтер ООО «Мендян» сделал бухгалтерские записи:

– на сумму 98 300 руб. реализовано мясо

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка» субсчет второго порядка 2 «Выручка от продажи мяса»;

– на сумму 66 000 руб. списана себестоимость реализованного мяса

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 2 «Себестоимость» субсчет второго порядка «Себестоимость проданного мяса»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка «Мясо»;

– на сумму 98 300 руб. поступили денежные средства на расчетный счет от покупателей

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62;

– на сумму 32 300 руб. отражен положительный финансовый результат от продажи мяса

Дебет счета 90 «Продажи» субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

2) Натуральная оплата труда. В части молоко было представлено нормативное регулирование выдачи заработной платы в виде продукции собственного производства. В случае с мясом, нормативно-правовое регулирование аналогично.

Пример 24. Согласно письменному заявлению и дополнительному соглашению к трудовому договору работника Мухтарова А.А. ООО «Мендян» 10% заработной платы выдается собственной продукцией – мясом. Оклад работника составляет 12 000 руб.

В феврале 2015 г. работнику Мухтарова А.А. было передано мяса в счет заработной платы на сумму 2 300 руб. За февраль 2015 г. денежная часть заработной платы составила 9 700 руб., «натуральная» часть – 2 3000 руб. НДФЛ за март 2015 г. – 1 560 руб. (1 560 руб.* 13%).

Заработная плата (окончательный расчет) выплачена работнику 12 марта 2015 г. в размере: (12 000 руб. – 2 300 руб. – 1 560 руб.) = 8 140 руб. В этот же день перечислена сумма удержанного НДФЛ: 1 560 руб.

В бухгалтерском учете выдача заработной платы в натуральной форме отражается следующими записями:

– на сумму 12 000 руб. начислена заработная плата работнику (в денежной и натуральной форме)

Дебет счета 20 субсчет 2 «Животноводство»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» субсчет «Мухтаров А.А.»;

– на сумму 1 560 руб. удержан НДФЛ

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» субсчет «Мухтаров А.А.»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет 1 «НДФЛ»;

– на сумму 2 300 руб. передана готовая продукция работнику в счет заработной платы

Дебет счета 70 субсчет «Мухтаров А.А.»

Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»;

– на сумму 2 300 руб. учтена себестоимость переданной готовой продукции

Дебет счета 90 субсчет 2 «Себестоимость»

Кредит счета 43 субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка «Мясо»;

– на сумму 8 140 руб. выдана заработная плата работнику

Дебет счета 70 субсчет «Мухтаров А.А.»

Кредит счета 51 «Расчетные счета».

3. Передача мяса в общественное питание. Столовая предприятия обслуживает его работников, в этом случае бухгалтерский учет фактов хозяйственной жизни, связанных с этой деятельностью, ведут на счете 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». По дебету этого счета собирают все расходы, непосредственно связанные с деятельностью столовой, по кредиту – списывают фактическую себестоимость оказанных услуг.

Если специалисты питаются за плату, то учет доходов и расходов от платных услуг организуют на счете 90 «Продажи». Если же обеды предоставляются бесплатно – стоимость фактически оказанных услуг списывается в дебет счетов учета затрат тех подразделений, работники которых ими обеспечивались (например, в дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство») [66].

При переводе мяса в состав готовой продукции используется счет 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка 2 «Мясо». В этом случае счет 43 «Готовая продукция» корреспондирует со счетом 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» субсчет 1 «Столовая». Для документального оформления данной операции используется «Накладная внутрихозяйственного назначения».

Пример 25. В октябре 2015 г. в ООО «Мендян» 94 кг мяса было переведено для целей общественного питания (в столовую организации). Плановая себестоимость мяса за 1 кг составила 230 руб. Операция характеризуется бухгалтерской записью:

– на сумму 21 620 руб. (94 кг * 230 руб.) передано мясо для целей общественного питания

Дебет счета 29 «Обсуживающие производства и хозяйства» субсчет 1 «Столовая»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка 2 «Мясо».

4. Вклад в уставный капитал.

Как и любая материальная ценность, мясо может быть внесено в качестве вклада в уставный капитал в виде готовой продукции. При этом следует знать, что операции при внесении вклада в уставный капитал организации нематериальными активами, МПЗ, ценными бумагами должны отражаться в оценке, определенной независимым оценщиком. Рассмотрим практический пример.

Пример 25. В счет вклада в уставный капитал ООО «Мендян» была внесена готовая продукция (мясо) стоимостью 3 000 руб. Стоимость продукции подтверждена отчетом оценщика и утверждена решением общего собрания акционеров организации. Организация не является плательщиком НДС.

Бухгалтер ООО «Мендян» сделал в учете такие бухгалтерские записи:

– на сумму 3 000 руб. поступили животные в качестве вклада в уставный капитал

Дебет счета 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка 2 «Мясо»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»;

В случае если организация занимается переработкой мяса, имеет место использование счета 10 «Материалы» и оприходование мяса в качестве сырья бухгалтерская запись:

– на сумму 3 000 руб. поступило сырье (мясо) в качестве вклада в уставный капитал

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет 1 «Сырье и материалы» субсчет второго порядка 1 «Мясо»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

5. Переработка. К основному производству мясокомбината относят мясожировое производство, колбасное, консервное и производство мясных полуфабрикатов. Мясожировое производство состоит из цехов переработки скота и обработки субпродуктов, жиров, кишечного цеха. В цех переработки скота и обработки субпродуктов скот поступает с базы предубойного содержания после ветеринарно-санитарной обработки и предубойной выдержки.

Передачу скота оформляют накладной на приемку скота и передачу его в переработку. При этом составляется бухгалтерская запись

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 3 «Промышленное производство»

Кредит счета 10 «Материалы» субсчет «Животные на убой».

Полученные от переработки скота мясо и другие виды продукции взвешивают и передают в холодильник или другие цеха. Результат взвешивания записывают в отвес-накладную на оприходование мяса и накладные на перемещение сопутствующих продуктов в другие цеха. Отвес-накладные составляют на каждую партию и вид скота.

На основании первичных документов о наличии голов, массе и упитанности скота, а также о продукции, полученной в результате разделки туш и переданной другим подразделениям мясокомбината, начальник цеха составляет ежедневно рапорт о переработке скота и выпуске продукции. В рапорте записывают количество и массу переработанного скота, нормативный и фактический выход мяса и других продуктов.

В бухгалтерии учет переработки скота осуществляют в накопительной ведомости учета переработки скота о количестве и качестве мяса, а учет субпродуктов — в ведомости учета обработки и выпуска субпродуктов.

Сырье на счете 20 «Основное производство» учитывают по его видам, а внутри видов — по категориям упитанности. Кроме того, на счете 20 по каждому виду переработанного скота учитывают отдельно ТЗР, возвратные отходы, убыль, потери от брака. Все остальные расходы (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) учитывают вместе по мясожировому производству и распределяют между видами скота пропорционально выбранной базе.

Оприходование готовой продукции мясожирового производства (мясо на костях, обработанные субпродукты) приходуют бухгалтерской записью:

Дебет счета 43 «Готовая продукция» субсчет 4 «Продукция промышленных производств» субсчет второго порядка 1 «Мясо на костях»

Кредит 20 «Основное производство» субсчет 3 «Промышленное производство»;

Возвратные отходы, полученные при выработке мяса, субпродуктов, шкур отражают бухгалтерской записью:

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет «Субпродукты»

Кредит счета 20 «Основное производство» субсчет 3 «Промышленное производство».

В случае, если переработка скота для получения продукции организована в самом предприятии, то передача скота осуществляется бухгалтерской записью:

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме»

Кредит счета 20 субсчет 3 «Промышленные производства».

Выход продукции приходуется следующей бухгалтерской записью:

Дебету счета 43 «Готовая продукция» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка 2 «Мясо»

Кредит счета 20 субсчет 3 «Промышленное производство».

Возвратные отходы учитываются проводкой:

Дебету счета 10 «Материалы» в разрезе аналитических счетов по видам возвратных отходов (шкуры, субпродукты и т.д.)

Кредита счета 20 субсчет 3 «Промышленные производства».

Для ведения сводного учета затрат применяют ведомость сводного учета затрат на производство [84].

Пример 26. В марте 2015 г. ООО «Мендян» передало в собственный цех переработки бычка на откорме. Стоимость готовой продукции после переработки составила 74 000 руб., возвратные отходы составили 6 300 руб. Бухгалтер ООО «Мендян» сделал в учете бухгалтерские записи:

– на сумму 80 300 руб. передан бычок в переработку в собственном цеху

Дебет счета 20 «Основные производства» субсчет 3 «Промышленное производство»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 2 «Животные на откорме»;

– на сумму 74 000 руб. оприходована готовая продукция (мясо)

Дебет счета 43 субсчет второго порядка 2 «Мясо»

Кредит счета 20 субсчет 3 «Промышленное производство»;

– на сумму 6 300 руб. оприходованы возвратные отходы (шкурка, копыта, субпродукты)

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет «Субпродукты»

Кредит счета 20 «Основное производство» субсчет 3 «Промышленное производство».

Итак, в учете мяса могут быть произведены следующие операции: реализация, выдача в качестве натуральной оплаты труда в пределах установленной нормы, передача в общественное питание, вклад в уставный капитал, переработка и другие.

Так, учет в производственных цехах по выпуску готовой продукции и полуфабрикатов, в том числе мясных, ведут по в соответствии с Методическими рекомендациями. В этих цехах продукты учитываются по материально-ответственными лицами, наименованиями, сортами (категориям), количеству,

цене и сумме. Учет должен обеспечивать контроль за выходом полуфабрикатов с их видами, количеством соответствии с установленными нормами и за правильным их использованием.

4.3 Учет побочной продукции

Побочная продукция — это продукция, которую получают параллельно с основной продукцией и которая не является целью производства.

Оценку побочной продукции ведут по ценам возможного использования или продажи, при этом стоимость навоза можно определять двумя способами:

1. По цене приобретения минеральных удобрений, с учетом содержания в навозе действующего вещества минеральных удобрений (азота, фосфора, калия);

2. Исходя из нормативных (расчетных) затрат на его уборку с учетом стоимости подстилки. Стоимость побочной продукции определяют в том случае, когда она подлежит дальнейшему использованию в хозяйстве или реализации.

В случаях, если побочная продукция расценивается как отходы производства, тогда ее стоимость не исключают из общей суммы затрат при определении стоимости основной продукции [45].

Рассмотрим, какие виды побочной продукции получают сельхозпредприятия в разных отраслях хозяйства.

При расчете стоимости полученного молока и приплода в молочном скотоводстве, из общей суммы затрат, учтенной на аналитическом счете «Основное стадо», исключают стоимость побочной продукции:

- навоза (затраты на навоз определяют исходя из стоимости подстилки и затрат на его уборку, в т.ч. амортизацию технических средств по удалению из навозохранилища, затраты по выемке из навозонакопителей и хранению);

- волоса-сырца, шерсти-линьки (себестоимость не рассчитывают, а применяют условную оценку, определенную специалистами на отчетный период в качестве учетной цены);

– кожи и утилизированных туш павших животных (по цене возможной реализации).

Таблица 10 Побочная продукция по основным отраслям животноводства

Направление животноводства	Побочная продукция
КРС	Навоз, волос-сырец, кожа, шерсть-линька, утилизированные туши павших животных и др.
Коневодство	Навоз, конский волос, шкура, шерсть-линька, утилизированные туши павших животных и др.
Свиноводство	Шкуры молодняка свиней (оценивают по возможным ценам реализации)
	Щетина (оценивают по возможным ценам реализации)
	Мясо павшего молодняка, используемого на корм (применяют условную оценку, определенную специалистами на отчетный период в качестве учетной цены)
	Навоз (оценивают исходя из стоимости подстилки, затрат на уборку и хранение)
Птицеводство	По промышленному стаду кур-несушек помет, перо, пух, битое яйцо
	По родительскому стаду — помет, пух, товарное яйцо
	По инкубации — миражное яйцо, забитые на кормовые цели суточные петушки
	По выращиванию молодняка — помет, перо, яйцо от молодняка
Кролиководство	Кожу, волос (фетровый волос-линька и гнездовый пух), лапки, уши, хвосты, субпродукты одно и трехдневных крольчат, кроличий навоз
Звероводство	Навоз
Оленеводство	Кожи, жилы, хвосты

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.

Жидкий навоз учитывают в зависимости от его влажности в пересчете на подстилочный навоз по установленным коэффициентам.

При составлении плана использования удобрений необходимо знать размер накопления навоза в хозяйстве. Количество накопленного в хозяйстве подстилочного навоза можно определить непосредственным измерением его объема и умножением полученной цифры на массу 1 м³ удобрения. Масса 1 м³ уплотненного свежего навоза равняется 0,3—0,4 т, уплотненного — 0,7, полуперепревшего — около 0,8, сильно перепревшего — 0,9 т.

Наряду с определением фактического количества накопленного навоза важно сделать предварительные расчеты его планового выхода. Расчет выхода свежего навоза основан на том, что в него переходит после переваривания кормов животным примерно половина их сухого вещества ($K/2$) и вся сухая подстилка. Так как в свежем навозе содержится лишь около 25 % сухого вещества (и 75 % воды), количество навоза будет в 4 раза больше суммарной массы подстилки и неперевариваемой части корма. Отсюда выход навоза (H) рассчитывают по формуле:

$$H = (K/2 + П) * 4 \quad (3)$$

где $K/2$ – количество сухого вещества в свежем навозе;

$П$ – сухая подстилка;

4 – содержание навоза в свежем навозе.

На практике используют также укрупненные коэффициенты перевода скота в условное поголовье в зависимости от структуры стада животных (удельного веса маток продуктивного скота, а по лошадям — удельного веса взрослого поголовья). В этом случае общее количество голов данного вида животных по состоянию на начало года умножают на соответствующий коэффициент (КРС — 0,77—0,99, свиньи — 0,25—0,49, овцы — 0,12—0,16, лошади — 0,75—0,82) и получают количество переводного поголовья.

Выход свежего навоза от 1 условной головы в год при подстилочном содержании животных (берется из справочника) в зависимости от продолжительности стойлового периода: менее 180 дней — 4—5 т, 180—200 дней — 6—8, 200—220 дней — 8—9, 220—240 дней — 9—10 т. Умножив количество навоза

от одной условной головы в год на численность переводного поголовья скота, получают общий выход свежего подстилочного навоза по хозяйству.

После установления планового выхода свежего навоза вносят соответствующую поправку на требуемую степень его разложения и определяют количество навоза с учетом разложения. Так, массу полуперепревшего навоза находят умножением найденного количества свежего навоза на коэффициент 0,7—0,8 (количество полуперепревшего навоза составляет 70—80 % от массы исходного). Для определения массы перепревшего навоза используют коэффициент 0,5, для перегноя — 0,25 [83].

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, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.) и суммы амортизационных отчислений по основным средствам, используемым для удаления навоза на навозохранилище:

$$C = (З / М) \quad (4),$$

где С – себестоимость 1 т навоза;

З – совокупные затраты (амортизация по основным средствам для удаления навоза, затраты по выемке и хранению, стоимость подстилка, заработная плата и т.д.);

М – масса навоза, т [76].

Вообще побочную продукцию, в том числе навоз, принято учитывать на счете 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство». Однако, для детализации распределения затрат было бы целесообразнее открыть к субсчету 2 «Животноводство»:

– субсчет второго порядка 7 «Побочная продукция» субсчет третьего порядка 1 «Навоз»;

– субсчет второго порядка 7 «Побочная продукция» субсчет третьего порядка 2 «Шкуры»;

– субсчет второго порядка 7 «Побочная продукция» субсчет третьего порядка 3 «Рога и копыта» и т.д.

Рассмотри практический пример учета побочной продукции.

Пример 27. В ООО «Мендян» за отчетный год затраты по выемке навоза из навозонакопителей и хранению составили 80 000 руб.; стоимость подстилки — 100 000 руб., заработная плата работникам с отчислениями на социальные нужды – 70 200 руб., прочие затраты – 10 000 руб., таким образом, всего затрат — 260 200 руб. Масса навоза — 980 т. Себестоимость 1 т навоза составит 265, 5 руб.

Бухгалтер ООО «Мендян» сделал следующие бухгалтерские записи:

– на сумму 80 000 руб. отражены затраты по выемке навоза и его хранению

Дебет счета 20 субсчет 2 «Животноводство»

Кредит счетов 10 «Материалы», 70 «Оплата труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.;

– на сумму 100 000 руб. учтена стоимость подстилки

Дебет счета 20 субсчет 2 «Животноводство»

Кредит счета 10 «Материалы» субсчет 6 «Прочие материалы» субсчет второго порядка «Подстилка»;

– на сумму 70 200 руб. начислена заработная плата работникам

Дебет счета 20 субсчет 2 «Животноводство»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

– на сумму 10 000 руб. учтены прочие затраты по выемке и хранению навоза

Дебет счета 20 субсчет 2 «Животноводство»

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов» (91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 2 «Прочие расходы»);

– на сумму 260 200 руб. оприходован навоз

Дебет счета 10 «Материалы» субсчет 6 «Прочие материалы» субсчет второго порядка 1 «Навоз»

Кредит счета 20 субсчет 2 «Животноводство».

Себестоимость побочной продукции определяют и отражают в учете лишь в случае, если она имеет существенный объем и может быть использована в своем хозяйстве либо реализовано на сторону. Тогда сырье оценивается по цене возможного использования или реализации. Причем, побочную продукцию можно одновременно как реализовать, так и использовать в хозяйстве (иначе говоря, у нее есть и рыночная, и «хозяйственная» стоимость), организация должна выбрать для учета наиболее высокую цену, а ее стоимость будет уменьшать общие расходы на выращивание и получение основной продукции растениеводства, животноводства, пушного звероводства, пчеловодства и др.

Таким образом, в животноводстве от одного вида животного можно получать основную, сопряжённую и побочную продукции. Себестоимость основной продукции складывается из затрат, отнесенных на данную группу животных, за вычетом стоимости побочной продукции. Сопряженная продукция по своему значению ничем не отличается от основной, но составляет меньший удельный вес и является сопутствующей. Себестоимость побочной продукции определяют и отражают в учете лишь в том случае, если она имеет существенный объем или может быть использована в своем хозяйстве (реализована на сторону). Тогда сырье оценивается по цене возможного использования или реализации.

В состав основной продукции скотоводства включается, главным образом, молоко и мясо. В учете молоко может быть подвержено таким операциям как выпойка, выдача в качестве «натуральной оплаты», переработка, упаковка, лабораторная проверка, естественная убыль, хищение и брак. Все факты хозяйственной жизни связанные с молоком должны отражаться на счетах учета и оформляться в оправдательных документах, с заполнением всех реквизитов. При этом были выявлены следующие недостатки: отсутствие регламентации по отражению молозиво в рационе молодняка животных. Если оно не задействовано в качестве кормо-сырья, то используется по усмотрению организации и в учете не отражается. По нашему мнению, целесообразно сделать в учете бух-

галтерскую запись на сумму неиспользованного молозиво Дебет счета 10 субсчет «Молозиво» Кредит счета 20 субсчет 2 «Основное производство». Так же, необходимо подкорректировать нормы естественной убыли молока на всех этапах производства. В условиях современных темпов производства потери сведены к минимуму, и, чтобы усилить контроль над потерями, нормы должны быть пересмотрены.

Другой важный продукт скотоводства – мясо. Учет в производственных цехах по выпуску готовой продукции и полуфабрикатов, в том числе мясных, ведут по в соответствии с Методическими рекомендациями. В этих цехах продукты учитываются по материально-ответственными лицами, наименованиями, сортами (категориям), количеству, цене и сумме. Учет должен обеспечивать контроль за выходом полуфабрикатов с их видами, количеством соответствии с установленными нормами и за правильным их использованием.

Стоимость побочной продукции определяют и отражают в учете лишь в случае, если она имеет существенный объем и может быть использована в своем хозяйстве либо реализовано на сторону. Важно учесть, что побочную продукцию можно одновременно как реализовать, так и использовать в хозяйстве. В последнем случае организация должна выбрать для учета наиболее высокую цену, а ее стоимость будет уменьшать общие расходы на выращивание и получение основной продукции растениеводства, животноводства, пушного звероводства, пчеловодства и прочих.

Далее рассмотрим порядок калькулирования основной и побочной продукции скотоводства.

5 КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА

Рассмотрим объекты планирования учета производственных затрат и исчисление себестоимости продукции (работ, услуг) по отрасли животноводство сельского хозяйства, согласно Методическим рекомендациям по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве.

Если рассмотреть непосредственно объекты затрат отрасли животноводства - скотоводство, то она будет иметь вид, представленный в таблице 11 [61]:

Таблица 11 Объекты учета производственных затрат и исчисления
себестоимости продукции в животноводстве

Под отрасль и аналитические счета	Объекты исчисления себестоимости	Калькуляционные единицы
Молочный КРС		
Основное стадо молочного скота (коровы и быки-производители)	Приплод	1 голова
	Молоко	1 центнер
Животные на выращивании и откорме	Прирост живой массы	1 центнер
	Живая масса	1 центнер
Мясной КРС		
Основное стадо мясного скота (коровы, быки-производители и телята до 8 месяцев)	Приплод	1 голова
	Прирост живой массы	1 центнер
Животные на выращивании и откорме	Прирост живой массы	1 центнер
	Живая масса	1 центнер

Затраты в животноводстве группируют по элементам и комплексным статьям. Статьи затрат в животноводстве распределяются следующим образом:

1. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды.

По этой статье списывают выплаты за выполненный объем работ и количество полученной продукции, стоимость продукции, выданной в качестве натуральной оплаты, выплаты стимулирующего характера, премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам, выплаты компенсирующего характера (за работу в ночное время, в выходные и празд-

ничные дни, за совмещение профессий и т.п.), оплату за время отпуска, за выслугу лет, по районному коэффициенту, за время вынужденного прогула и др.

По этой же статье отражают начисления на заработную плату и отчисления во внебюджетные фонды по установленным нормативам. В этой части можно рекомендовать отдельное отражение в производственных отчетах начислений на заработную плату, что помогает контролировать правильность начислений.

Сумма заработной платы с отчислениями на социальные нужды списывают бухгалтерской записью на каждый аналитический счет:

1) Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

2) Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство»

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Счет 69 целесообразно раскрывать в аналитике:

– субсчет 1 «Расчеты по социальному страхованию»;

– субсчет 2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;

– субсчет 3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» и другие.

2. Средства защиты животных.

По этой статье отражаются затраты на приобретение и хранение биопрепаратов, медикаментов и дезинфицирующих средств за счет средств организации, а также расходы, связанные с их использованием в животноводстве:

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство»

Кредит счета 10 «Материалы» субсчет 2 «Удобрения, средства защиты растений и животных».

Средства защиты животных, приобретаемые за счет бюджетного финансирования, в эту статью не включают.

3. Корма. По данной статье списывают стоимость собственных и приобретенных кормов, включая внутрипроизводственные затраты на перемещение

кормов на места постоянного хранения и на другие производственные подразделения.

Корма в организации учитываются на счете 10 «Материалы» субсчет 8 «Корма». К данному счету целесообразно открыть дополнительные аналитические счета, например: счет 10 «Материалы» субсчет 8 «Корма» субсчет второго порядка 1 «Грубые корма» субсчет третьего порядка 1 «Сено».

Таблица 12 Типовые бухгалтерские записи по статье «Корма»

№ п/п	Факт хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов		Документ-основание
		Дт	Кт	
1	Списана стоимость собственных кормов	20/2/1	10/8/1/1	Бухгалтерская справка
2	Списана стоимость сеяных трав, скормленных из-под копыт	20/2/1	20/1/1/1	Ведомость учета расхода кормов (форма № СП - 20)
3	Списано молоко, использованное на кормление молодняка	20/2/2	43/2/1	Лимитно-заборная карта, Ведомость движения товарно-материальных ценностей

В конце года по этой статье списывают калькуляционные разницы по счетам 20/1 «Растениеводство», 20/2 «Животноводство» и 20/3 «Промышленные производства».

Затраты на приготовление кормов в кормоцехах относят на эту статью пропорционально количеству использованных кормов. Затраты по доставке кормов из мест постоянного хранения на фермы списывают не по этой статье, а по статьям учета затрат в животноводстве.

4. Содержание основных средств.

1) На эту статью относят расходы: на оплату персонала, обслуживающего основные средства животноводства, отчисления на социальные страхование и обеспечение [62].

Если в одном помещении содержат разные виды или группы животных, затраты на содержание основных средств распределяют между ними пропорционально занимаемой площади.

Таблица 13 Типовые бухгалтерские записи по статье
«Содержание основных средств»

№ п/п	Факт хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов		Документ-основание
		Дебет	Кредит	
1	Начислена заработная плата работнику животноводства	20/2	70	Ведомость "Расчет начисления оплаты труда работникам животноводства" (135-АПК)
2	Начислены страховые взносы от суммы заработной платы	20/2	69	Карточки индивидуального учета, бухгалтерская справка, ведомость учета затрат на производство и себестоимость готовой продукции
3	Списана стоимость ГСМ в животноводство	20/2	10/4	Лимитно-заборная карта, Ведомость движения товарно-материальных ценностей
4	Амортизация ОС отрасли животноводства	20/2	02	Бухгалтерская справка или разработочная таблица
5	Отнесены на животноводство услуги собственных вспомогательных производств	20/2	23/1, 23/2	Ведомость учета себестоимости продукции (работ, услуг), бухгалтерская справка

5. Работы и услуги.

Данная статья включает стоимость работ и услуг вспомогательных производств организации, а также стоимость услуг сторонних предприятий и организаций, включая стоимость искусственного осеменения животных:

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство»

Кредит счетов 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» [62].

6. Организация производства и управления.

По этой статье в течение или в конце года отражают суммы общепроизводственных и общехозяйственных расходов:

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство»

Кредит счетов 25 «Общепроизводственные расходы» субсчет 2 «Общепроизводственные расходы животноводства», 26 «Общехозяйственные расходы».

Такие расходы предварительно распределяют в зависимости от места их возникновения. Методика распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов принимается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике.

7. Потери от падежа животных.

По этой статье отражают стоимость павших и вынужденно забитых животных на выращивании и откорме, птицы, зверей, кроликов, семей пчел, кроме подлежащих взысканию с виновных лиц или списанию на финансовый результат. Стоимость павших и вынужденно забитых животных предварительно списывают:

1) Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных»;

2) По распоряжению руководителя:

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных» [62].

8. Прочие затраты.

По этой статье списывают налог на землю, износ специальной одежды и обуви, стоимость подстилки для животных, расходы на искусственное осеменение животных, затраты по ограждению ферм и прочих объектов для ветеринарно-санитарного обеспечения; затраты на строительство и содержание летних лагерей, загонов, навесов некапитального характера, которые предварительно учитываются в составе расходов будущих периодов.

Учет производственных затрат по калькуляционным статьям обеспечивает исчисление себестоимости единицы продукции (работ, услуг), позволяет определить их эффективность и конкурентоспособность, выявить влияние факторов, сформировавших данный уровень себестоимости, а также искать пути снижения затрат или оптимизации структуры себестоимости продукции (работ, услуг).

Таблица 14 Типовые бухгалтерские записи по статье «Прочие расходы»

№ п/п	Факт хозяйственной жизни	Корреспонденция счетов		Документ-основание
		Дебет	Кредит	
1	Списана стоимость изношенной спецодежды и обуви	20/2/2	10/11	Лимитно-заборная карта, Ведомость движения товарно-материальных ценностей,
2	Списана стоимость подстилки для животных	20/2/2	10/8/1	Требование-накладная (ф. форма № М-11), Ведомость учета себестоимости продукции (работ, услуг) основного производства
3	Списаны ТМЦ, оставшиеся при выбытии активов	20/2/2	91	Лимитно-заборная карта, Ведомость движения товарно-материальных ценностей,
4	Начислены резервы на оплату отпусков рабочих	20/2/2	96	Расчетная ведомость, бухгалтерская справка
5	Отнесены на текущие затраты животноводства расходы будущих периодов (расходы на летние лагеря, загоны и т.д.)	20/2/2	97	Бухгалтерская справка

Согласно Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету затрат и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях и Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве учет затрат на аналитических счетах по счету 20 «Основное производство», субсчет 2 «Животноводство» ведут по калькуляционным статьям. Так для каждой статьи, на наш взгляд, было бы целесообразно открыть соответствующие аналитические счета к счету 20 субсчет 2 «Животноводство»:

- 20/2/1 – оплата труда с отчислениями на социальные нужды;
- 20/2/2 – средства защиты животных (ветмедикаменты, вакцинация);
- 20/2/3 – корма;
- 20/2/4 – содержание основных средств, в том числе
- 20/2/4/1 – амортизация (износ) основных средств;
- 20/2/4/2 – ремонт основных средств;
- 20/2/5 – работы и услуги;
- 20/2/6 – организация производства и управления (содержание АУП)

– 20/2/7 – потери от падежа

– 20/2/8 – прочие затраты и другие, с учетом специфики сельскохозяйственного предприятия.

5.1 Расчет себестоимости молока

Методика расчета себестоимости отдельных видов продукции регламентируется пунктами 65.1 и 65.2 Методических рекомендаций № 792 [31]. Молоко и приплод. Себестоимость 1 центнера молока и 1 головы приплода определяется затратами на содержание молочных коров и бычков-производителей, за исключением затрат, отнесенных на побочную продукцию (навоз, шерсть-линька, волос-сырец). Оставшаяся сумма распределяется в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко – 90%, на приплод – 10%. Побочная продукция калькулируется по фактическим затратам на ее получение или оценивается по нормативной (плановой) себестоимости.

Пример 28. В отчетном году затраты сельхозпредприятия на содержание животных основного молочного стада составили 7 895 368 руб. При этом было получено основной продукции: молока – 27 840 ц., живого приплода – 740 гол. и побочной продукции (навоза) – 2790 т. Нормативная себестоимость 1 т. навоза – 85 руб.

Чтобы определить величину затрат, приходящуюся на основную продукцию, необходимо из общей ее суммы исключить стоимость продукции побочной – навоза в размере 237 150 руб. ($2790 \text{ т} \times 85 \text{ руб./т}$).

Таким образом, на основные виды продукции приходится затрат в сумме 7 658 218 руб. ($7 895 368 - 237 150$). На себестоимость приплода приходится 10 % от полученной суммы, или 765 828 руб. ($7 658 218 \text{ руб.} \times 10\%$).

Себестоимость 1 гол. приплода – 1034,90 руб./гол. ($765 828 \text{ руб.} : 740 \text{ гол.}$). Оставшиеся 90% затрат, или 6 892 390 руб., относят на себестоимость молока ($7 658 218 \text{ руб.} \times 90\%$). Себестоимость 1 центнера молока будет равна 245,57 руб./ц ($6 892 390 \text{ руб.} : 27 840 \text{ ц}$).

5.2 Расчета себестоимости прироста живой массы

Себестоимость 1 ц прироста живой массы определяют делением общей суммы затрат по содержанию животных данной группы, уменьшенной на стоимость побочной продукции, на количество фактически полученного прироста живой массы.

$$C = (З - П.п.) / Пж.м. \quad (5),$$

где С – себестоимость 1 ц прироста живой массы;

З – затраты на содержание животных, руб.;

П.п. – стоимость побочной продукции, руб.;

Пж.м. – фактический прирост живой массы, ц.

Для расчета прироста живой массы за отчетный период необходимо суммировать живую массу по группам молодняка и взрослым животным на откорме на конец отчетного года и живую массу поголовья этих же групп и видов, выбывших в течение отчетного года. Кроме того, необходимо включить и живую массу павшего скота. Из полученного итога затем вычесть живую массу поголовья, имевшегося на начало отчетного года, и живую массу скота, поступившего в течение отчетного года в данную учетную группу [70].

Пример 29. В отчетном году затраты сельхозпредприятия по содержанию молодняка крупного рогатого скота молочного направления составили 3 223 900 руб. Живая масса поголовья молодняка на конец отчетного года – 3638 ц. За отчетный год переведено во взрослое стадо поголовье живой массой 674 ц., реализовано и выбыло – 1018 ц., живая масса полученного приплода – 230 ц., переведено из основного стада и поставлено на откорм – 340 ц. Живая масса остатка поголовья на начало отчетного года – 3030 ц. Кроме того, получено побочной продукции (навоза) – 1350 т. по нормативной цене 90 руб. за 1 т.

Общий прирост живой массы за отчетный год при этом составит 1730 ц. $(3638 + 674 + 1018 - 3030 - (230 + 340))$.

Для расчета себестоимости 1 ц прироста необходимо из общей величины затрат исключить стоимость побочной продукции (навоза) в сумме 121 500 руб.

(1350 т × 90 руб./т). Теперь можно определить себестоимость 1 ц. прироста, которая будет равна 1793,29 руб./ц (3 102 400 руб. / 1730 ц).

Итак, прирост живой массы – это основной вид продукции животноводства, который определяется ежемесячным взвешиванием поголовья. Взвешивание может проводиться выборочно, но обязательно в разрезе возрастных групп. Обязательным условием калькуляции прироста живой массы является исключение побочной продукции.

5.3 Расчет себестоимости мясной продукции

Предприятия мясоперерабатывающей промышленности (мясокомбинаты) относятся к предприятиям, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья. В статье А.А. Матиташвили [58] описывается методика налогового учета для мясоперерабатывающих предприятий, при которой остатки незавершенного производства, себестоимость готовой продукции и товаров отгруженных формируются на основе регистров бухгалтерского учета. Формирование расходов при применении попередельного метода.

Пример 30. Организация имеет мясокомбинат, в который входят мясожировое производство и цех по производству копченостей. Организация передает мясокомбинату скот в живой массе. Часть мяса передается из мясожирового производства в цех копчения, а часть реализуется на сторону.

Мясожировым производством в мае 2015 г. закуплено:

- взрослого скота средней упитанности - 9920 кг на сумму 246 000 руб.;
- взрослого скота ниже средней упитанности - 13 000 кг на сумму 291 000 руб.

Также закуплено молодняка средней упитанности 8860 кг на сумму 203 400 руб.

Всего расходы на скот составили 740 400 руб. (246 000 + 291 000 + 203 400).

Прочие прямые затраты в мае – 139 500 руб., в том числе:

- заработная плата работников мясожирового производства – 100 000 руб.;

– отчисления на социальные нужды, начисленные на заработную плату работников мясожирового производства – 35 600 руб.;

– амортизация оборудования мясожирового производства – 3900 руб.

Расходы вспомогательных производств, приходящиеся на мясожировое производство, составили 8000 руб. Общепроизводственные и общехозяйственные расходы, приходящиеся на мясожировое производство, составили соответственно 10 000 и 22 000 руб.

В соответствии с учетной политикой в бухгалтерском учете общепроизводственные и общехозяйственные расходы ежемесячно списываются на счет 20 «Основное производство».

Стоимость скота определяется по категориям прямым путем по ценам закупки с учетом норм выхода мяса от скота, принимаемого по живой массе.

Себестоимость сопутствующих продуктов вычитается из производственной себестоимости мяса и распределяется по категориям мяса пропорционально нормативным затратам, пересчитанным на фактический выпуск мяса, исходя из соотношения нормативных затрат по категориям. Таким же способом распределяются по категориям мяса остальные прямые и косвенные расходы в бухгалтерском учете.

В бухгалтерском учете незавершенное производство (НЗП) на 1 мая составило 62 270 руб., на 31 мая - 95 214 руб.

Незавершенное производство в налоговом учете на первый и на последний день мая представлено в таблице 13.

Таблица 15 НЗП мясожирового производства в мае 2015 г.

Вид ГП мясожир. производства	НЗП на начало месяца				НЗП на конец месяца	
	Кол-во, кг	Прямые расходы, руб.		Кол-во затраченного сырья (с учетом технологических потерь), кг	Кол-во, кг	Кол-во затраченного сырья (с учетом технологических потерь), кг
		всего	в т. ч. скот			
Говядина 1-й категории	780	32 600	27 000	1 360	920	1 610
Говядина 2-й категории	810	25 200	20 900	1 420	1 050	1 840
Итого	1 590	57 800	47 900	2 780	1 970	3 450

Все приобретенное сырье отпущено в производство. В мае из взрослого скота средней упитанности произведено 5 000 кг говядины 1-й категории; из взрослого скота ниже средней упитанности – 7 200 кг говядины 2-й категории; из молодняка средней упитанности – 2 400 кг говядины 1-й категории и 2 400 кг говядины 2-й категории.

Отходы производства составили 10 000 руб. В мае сопутствующей продукции (жира, субпродуктов) произведено в ценах реализации на 52 000 руб. При определении продажной цены расчетный процент прибыли составляет 130 %.

На начало мая на складе мясокомбината находилось готовой продукции: говядины 1-й категории - 800 кг на сумму 38 800 руб., говядины 2-й категории - 900 кг на сумму 36 593 руб.

В мае покупателям отгружено:

- говядины 1-й категории – 3 000 кг на сумму 275 000 руб., в том числе НДС - 25 000 руб.;

- говядины 2-й категории - 10 000 кг на сумму 660 000 руб., в том числе НДС - 60 000 руб. Из мясожирового производства в цех копчения передано 5000 кг говядины 1-й категории.

Согласно учетной политике при реализации готовая продукция оценивается по средней себестоимости. В целях налогообложения доходы и расходы определяются методом начисления. Выручка в целях налогообложения НДС определяется «по отгрузке».

В бухгалтерском учете полуфабрикаты собственного производства учитываются обособленно на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства»

Для учета затрат мясожирового производства используется счет 20 субсчет 3 промышленные производства субсчет второго порядка 4 «Затраты мясожирового производства», для учета затрат цеха копчения - счет 20 субсчет 3 Промышленные производства» субсчет второго порядка 5 «Затраты цеха копчения».

Для целей налогообложения прямые расходы, приходящиеся на готовую продукцию, распределяются между видами готовой продукции исходя из соот-

ношения нормативной себестоимости и пропорционально фактическому выпуску мяса.

Калькуляция себестоимости основной продукции мясожирового производства (говядины 1 и 2-й категории) на 1 тонну продукта по данным предыдущего месяца (апреля) представлена в таблице 16.

Таблица 16 Калькуляция себестоимости основной продукции мясожирового производства

Статья затрат	Вид основного продукта, руб.	
	говядина 1-й категории	говядина 2-й категории
1	2	3
Стоимость скота (за вычетом сопутствующей продукции, возвратных отходов, технологических потерь)	40 000	32 400
Заработная плата рабочих, занятых в мясожировом производстве	6 000	5 800
Отчисления на социальные нужды	2 136	2 065
Амортизация оборудования	240	250
Затраты вспомогательных производств	560	415
Общепроизводственные расходы	364	370
Общехозяйственные расходы	700	700
Итого	50 000	42 000

В мае произведено говядины 1-й категории – 7 400 кг (5 000 + 2400), говядины 2-й категории – 9 600 кг (7 200 + 2 400). В мае расходы на скот, из которого произведена говядина 1-й категории, составили 347 700 руб. (246 000 руб. + (203 400 руб. x 50%)); говядина 2-й категории - 392 700 руб. (291 000 руб. + (203 400 руб. x 50%)).

Продажная цена сопутствующей продукции - 52 000 руб. Так как расчетный процент прибыли, установленный от себестоимости, равен 130 процентам, то себестоимость сопутствующей продукции составляет 40 000 руб. (52 000 руб. x 100% : 130%). Себестоимость сопутствующей продукции распределяется между видами готовой продукции равномерно, учитывая фактический выпуск мяса по категориям, а также то, что себестоимость говядины 2-й категории меньше, чем себестоимость говядины 1-й категории в 0,84 раза (42 000 руб. : 50 000 руб.).

Для того чтобы распределить себестоимость сопутствующей продукции по видам готовой продукции, необходимо решить уравнение:

$$7,4 \text{ т } X + 9,6 \text{ т } Y = 40 \text{ 000 руб.},$$

где X - себестоимость сопутствующей продукции, приходящаяся на 1 тонну говядины 1-й категории;

Y - себестоимость сопутствующей продукции, приходящаяся на 1 тонну говядины 2-й категории.

При этом $Y = 0,84X$.

Следовательно, $7,4 \text{ т } X + (9,6 \text{ т} * 0,84X) = 40 \text{ 000 руб.}$

$$X = 40 \text{ 000 руб.} / (7,4 \text{ т} + 9,6 \text{ т} * 0,84) = 2586,6528 \text{ (руб./т)}.$$

На говядину 1-й категории приходится 19 141,23 руб. сопутствующей продукции ($7,4 \text{ т} \times 2586,6528 \text{ руб./т}$). На говядину 2-й категории приходится 20 858,77 руб. сопутствующей продукции ($9,6 \text{ т} \times 0,84 \times 2586,6528 \text{ руб./т}$).

Аналогично распределяются отходы по видам продукции. На говядину 1-й категории приходится 4785 руб. отходов, на говядину 2-й категории - 5215 руб.

Стоимость скота в разрезе категорий мяса определяется прямым путем на основании данных бухгалтерского учета. Расчет представлен в таблице.

Таблица 17 Калькуляция сырья (скота) по видам основной продукции в мае

Вид ГП мясожир. производства	Прямые затраты по сырью, руб.					Итого прямые расходы (гр. 2 + гр. 3 - гр. 4 - гр. 5 - гр. 6)	Вес готовой прод., т	Ст-ть сырья, приход. на 1 т продукции
	Сн, тыс. руб.	в тек. месяце	Ск	Сопут. продукция	Отходы			
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Говядина 1-й кат-и	27,0	347,7	32,96	19,14	4,8	317,8	7,400	42,93
Говядина 2-й кат-и	20,9	392,7	37,71	20,86	5,2	349,8	9,600	36,44
Итого	47,9	740,4	70,67	40,0	10,0	667,6	-	-

Производственная себестоимость всей выпущенной готовой продукции основного производства за отчетный месяц рассчитывается по формуле:

$$C_{гп} = C_{нзп} + ПРоп + Звс + Роп + Рох - C_{сп} - Оп - C_{кзп} \quad (6),$$

где $C_{гп}$ - себестоимость готовой продукции, руб.;

$C_{нзп}$ - расходы в незавершенном производстве на начало месяца;

ПРоп - прямые расходы отчетного периода;

Звс - затраты вспомогательных производств;

Роп - общепроизводственные расходы;

Рох - общехозяйственные расходы;

Ссп - себестоимость сопутствующей продукции;

Оп - отходы производства;

Скнзп - расходы в незавершенном производстве на конец месяца. Рассчитаем сумму прямых расходов отчетного периода:

$$\text{ПРоп} = 740\,400 \text{ руб.} + 139\,500 \text{ руб.} = 879\,900 \text{ руб.}$$

$$\text{Тогда, Сгп} = 62\,270 \text{ руб.} + 879\,900 \text{ руб.} + 8\,000 \text{ руб.} + 10\,000 \text{ руб.} + 22\,000 \text{ руб.} - 40\,000 \text{ руб.} - 10\,000 \text{ руб.} - 95\,214 \text{ руб.} = 836\,956 \text{ руб.}$$

Производственная себестоимость готовой продукции (говядины 1 и 2-й категории) в мае составила 836 956 руб. В этой сумме расходы на сырье составляют 667 630 руб. Производственная себестоимость готовой продукции включает всю сумму расходов (прямых и косвенных), приходящихся на изготовленную продукцию.

Аналогичным образом рассчитаем сумму прямых расходов, приходящихся на готовую продукцию, учитывая, что прямые расходы, приходящиеся на остаток НЗП на конец мая, составляют 89 500 руб.

Прямые расходы, приходящиеся на выпущенную готовую продукцию в мае, составляют:

$$(57\,800 \text{ руб.} + 879\,900 \text{ руб.} - 40\,000 \text{ руб.} - 10\,000 \text{ руб.} - 89\,500 \text{ руб.}) = 798\,200 \text{ руб.}$$

Поскольку на сырье из них приходится 667 630 руб., то сумма прочих прямых расходов, приходящихся на готовую продукцию, составит 130 570 руб. (798 200 - 667 630). Следовательно, сумма косвенных расходов в мае составит 38 756 руб. (836 956 - 798 200).

Теперь распределим прочие прямые расходы и косвенные расходы между видами готовой продукции основного производства. Для этого необходимо решить следующие уравнения:

$$7,4 \text{ т } X + 9,6 \text{ т } \times 0,84X = 130\,570 \text{ руб.};$$

$$7,4 \text{ т } Y + 9,6 \text{ т } \times 0,84Y = 38\,756 \text{ руб.};$$

$$X = 130\,570 \text{ руб.} : 15,464 \text{ т} = 8443,4816 \text{ руб./т};$$

$$Y = 38\,756 \text{ руб.} : 15,464 \text{ т} = 2506,2080 \text{ руб./т}.$$

Соответственно, на говядину 1-й категории приходится:

– прочих прямых расходов - 62 481,76 руб. (7,4 т x 8443,4816 руб./т);

– косвенных расходов - 18 545,94 руб. (7,4 т x 2506,2080 руб./т).

На говядину 2-й категории приходится:

– прочих прямых расходов - 68 088,24 руб. (9,6 т x 0,84 x 8443,4816 руб./т);

– косвенных расходов - 20 210,06 руб. (9,6 т x 0,84 x 2506,2080 руб./т).

Расчет производственной себестоимости основной готовой продукции по категориям мяса представлен в таблице 18.

Таблица 18 Расчет себестоимости готовой продукции мясожирового производства

Вид ГП мясожи. произ-ва	Расходы, руб.				Кол-во, тыс. кг	С/сть 1 кг основной продукции	
	Прямые			Косвенные, тыс. руб.			Всего
	на сырье, тыс. руб.	прочие, тыс. руб.	всего, тыс. руб.				
1	2	3	4	5	6	7	8
Говядина 1-й кате- гории	317,8	62,5	380,3	18,6	398,8	7,4	53,90
Говядина 2-й кате- гории	349,8	68,1	417,9	20,2	438,1	9,6	45,64
Итого	667,6	130,6	798,2	38,8	836,9	17,0	-

Теперь рассчитаем себестоимость готовой продукции (говядины 1-й и 2-й категории), отгруженной покупателям в мае, исходя из выбранного в учетной политике способа - по средней себестоимости.

Себестоимость говядины 1-й категории составит:

– себестоимость 3000 кг, отгруженных покупателям:

$$(38\,800 \text{ руб.} + 398\,841,70 \text{ руб.}) : (800 \text{ кг} + 7400 \text{ кг}) \times 3000 \text{ кг} = 160\,112,82 \text{ руб.};$$

– себестоимость 5000 кг, переданных в цех копчения:

$(38\ 800\ \text{руб.} + 398\ 841,70\ \text{руб.}) : (800\ \text{кг} + 7400\ \text{кг}) \times 5000\ \text{кг} = 266\ 854,70$
руб.

Таким образом, всего себестоимость говядины 1-й категории равна:

$160\ 112,82\ \text{руб.} + 266\ 854,70\ \text{руб.} = 426\ 967,52\ \text{руб.}$

Аналогичным образом рассчитывается себестоимость отгруженной говядины 2-й категории. Расчет представлен в таблице 19.

Таблица 19 Движение готовой продукции мясожирового производства в мае

ГП мясо-жир.пр-ва	Остаток на нач. от-чет. периода		Поступило из мя-сожир. пр-ва		Отгружено поку-пателям (перед. в цех. копчения)		Остаток на конец отч. периода	
	вес, кг	ст-ть, тыс. руб.	вес, кг	ст-ть, тыс. руб.	вес, кг	ст-ть, тыс. руб.	вес, кг	ст-ть, тыс. руб.
Говядина 1-й категории	800	38,8	7 400	398,8	8 000	426,9	200	10,8
Говядина 2-й категории	900	36,6	9 600	438,1	10 000	452,1	500	22,6
Итого	1 700	75,4	17 000	836,9	18 000	879,0	700	33,4

Выручка в мае составляет 935 000 руб. (275 000 + 660 000).

В бухгалтерском учете в мае будут сделаны следующие записи по реализации основной готовой продукции мясожирового производства:

– на сумму 935 000 руб. учтена выручка от реализации полуфабрикатов (говядины 1-й и 2-й категории)

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка»

– на сумму 85 000 руб. начислен НДС (10%) с выручки

Дебет счета 90 «Продажи» 3 субсчет «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» субсчет «НДС»

– на сумму 836 956 руб. фактическая себестоимость выпущенных в качестве готовой продукции полуфабрикатов собственного производства

Дебет счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства»

Кредит счета «Основное производство» 20 субсчет 3 «Промышленные производства» субсчет 4 «Затраты мясожирового производства» учтена

Так как себестоимость 3 000 кг говядины 1-й категории - 160 112,82 руб., а 10 000 кг говядины 2-й категории - 452 102,19 руб., то себестоимость отгруженной продукции составит 612 215,01 руб. (160 112,82 + 452 102,19);

– на сумму 612 215,01 руб. списана себестоимость реализованных полуфабрикатов собственного производства в качестве готовой продукции.

Дебет счета 90 субсчет 3 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

Себестоимость 5000 кг говядины 1-й категории, переданной в цех копчения, составляет 266 854,70 руб.;

– на сумму 266 854,70 руб. отражена себестоимость 5000 кг говядины 1-й категории списана на расходы цеха копчения

Дебет счета 20 субсчет 3 «Промышленные производства» субсчет 5 «Затраты цеха копчения»

Кредит счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства».

В бухгалтерском учете прибыль от реализации готовой продукции мясожирового производства равна: 935 000 руб. - 85 000 руб. - 612 215,01 руб. = 237 784,99 руб.;

– на сумму 237 784,99 руб. учтена прибыль от реализации готовой продукции - полуфабрикатов собственного производства

Дебет счета 90 субсчет «Прибыль/убыток»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки от продаж»

В налоговом учете в мае месяце прямые расходы составили:

740 400 руб. + 139 500 руб. - 40 000 руб. = 839 900 руб.

При определении суммы прямых расходов, приходящихся на выпущенную готовую продукцию в налоговом учете, сначала необходимо рассчитать сумму прямых расходов, приходящихся на НЗП в мясожировом производстве на конец месяца.

Согласно исходным данным количество сырья на начало месяца в НЗП составляло 2780 кг, а в течение месяца в производство было отпущено 31 780 кг (9920 + 13 000 + 8860).

Расчет суммы прямых расходов, приходящихся на остатки НЗП на конец месяца, представлен в таблице 20.

Таблица 20 Регистр-расчет прямых расходов, приходящихся на остатки НЗП на конец месяца

Вид готовой продукции	Доля остатков сырья в НЗП	Сумма прямых расходов, приходящихся на остатки НЗП на конец месяца, руб.
1	2	3
Говядина 1-й категории	$1610 / (2780 + 31\ 780) = 0,0465$	$(57\ 800 + 839\ 900) \times 0,0465 = 41\ 743$
Говядина 2-й категории	$1840 / (2780 + 31\ 780) = 0,0532$	$(57\ 800 + 839\ 900) \times 0,0532 = 47\ 757$
Итого	0,0997	89 500

Таким образом, прямые расходы, приходящиеся на НЗП на конец мая, равны 89 500 руб.

Следовательно, на готовую продукцию прямых расходов приходится:

$$57\ 800 \text{ руб.} + 839\ 900 \text{ руб.} - 89\ 500 \text{ руб.} = 808\ 200 \text{ руб.}$$

Учитывая, что 80% стоимости готовой продукции составляет стоимость сырья, то рассчитанная сумма прямых расходов, приходящаяся на готовую продукцию, распределяется пропорционально фактическому выпуску мяса с учетом соотношения 0,84 между себестоимостью говядины 1 и 2-й категории.

Для этого необходимо решить уравнение:

$$7,4 \text{ т } Y + 9,6 \text{ т } \times 0,84Y = 808\ 200 \text{ руб.}$$

$$\text{Отсюда } Y = 52\ 263,32113 \text{ руб./т.}$$

Прямые расходы, приходящиеся на говядину 1-й категории, равны 386 748,58 руб. ($7,4 \text{ т} \times 52\ 263,3213 \text{ руб./т}$), а на говядину 2-й категории - 421 451,42 руб. ($9,6 \text{ т} \times 0,84 \times 52\ 263,3213 \text{ руб./т}$).

Прямые расходы, приходящиеся на 3000 кг говядины 1-й категории, реализованной покупателям в мае, составляют:

$$(36\ 000 \text{ руб.} + 386\ 748,58 \text{ руб.}) : (800 \text{ кг} + 7400 \text{ кг}) \times 3000 \text{ кг} = 154\ 664,11 \text{ руб.};$$

А прямые расходы, приходящиеся на 5000 кг, переданных в цех копчения, составляют:

$(36\ 000\ \text{руб.} + 386\ 748,58\ \text{руб.}) : (800\ \text{кг} + 7400\ \text{кг}) \times 5000\ \text{кг} = 257\ 773,52$
руб.

Всего сумма прямых расходов, приходящихся на реализованную и отгруженную говядину 1-й категории, составила:

$154\ 664,11\ \text{руб.} + 257\ 773,52\ \text{руб.} = 412\ 437,63\ \text{руб.}$

Аналогично прямые расходы, приходящиеся на говядину 2-й категории, реализованную в мае покупателям, в налоговом учете составят:

$(34\ 000\ \text{руб.} + 421\ 451,42\ \text{руб.}) : (900\ \text{кг} + 9600\ \text{кг}) \times 10\ 000\ \text{кг} = 433\ 763,25$
руб.

Расчет суммы прямых расходов, приходящихся на реализованную готовую продукцию мясожирового производства в налоговом учете, представлен в таблице 21.

Таблица 21 Регистр-расчет прямых расходов, приходящихся на реализованную продукцию

ГП мясо-жир. произ-ва	Ост. на нач. отч. Периода		Поступило в холодильник мясожир. произ-ва		Отгружено оптовым пок-м (передано в цех копчения)		Ост. на конец отч.периода	
	вес, кг	ст-ть, тыс. руб.	вес, кг	ст-ть, тыс. руб.	вес, кг	ст-ть, тыс. руб. (гр. 3 + гр. 5) / (гр. 2) х гр. 6	вес, кг гр. 2 + гр. 4 - гр. 6	ст-ть, тыс. руб. (гр. 3 + гр. 5) - гр. 7)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Говядина 1-й категории	800	36,0	7 400	386,7	8 000	412,4	200	10,3
Говядина 2-й категории	900	34,0	9 600	421,5	10 000	433,8	500	21,6
Итого	1 700	70,0	17 000	808,2	18 000	846,2	700	31,9

В налоговом учете полученный доход в мае составил 850 000 руб. (935 000 - 85 000).

Расходы, принимаемые в уменьшение полученных доходов:

- прямые - 588 427,36 руб. (154 664,11 + 433 763,25);

- косвенные - 40 000 руб. (8000 + 10 000 + 22 000).

Таким образом, прибыль в налоговом учете равна:

850 000 руб. - 588 427,36 руб. - 40 000 руб. = 221 572,64 руб.

Таким образом, в бухгалтерском учете прибыль от реализации полуфабрикатов - говядины 1-й и 2-й категории - больше, чем в налоговом, на 16 212,35 руб. (237 784,99 - 221 572,64).

В главе были рассмотрены основные методики калькуляции продукции животноводства. По основному молочному стаду себестоимость продукции определяют исключением из общей суммы затрат, учтённых на аналитическом счёте, стоимость побочной продукции в установленной оценке (навоз, шерсть-линька и т.д.). Оставшиеся затраты относят на валовой выход основной продукции - молоко и приплод. Затраты между этими сопряженными видами продукции распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко - 90%, на приплод - 10%. Себестоимость 1 ц молока исчисляют делением суммы затрат, приходящейся на его производство, на физическую массу полученного молока, а себестоимость приплода – делением затрат, отнесенных на него, на полученное количество голов приплода.

Так же была продемонстрирована методика калькуляции мясной продукции в промышленном производстве. Предприятия мясоперерабатывающей промышленности (мясокомбинаты) относятся к предприятиям, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья. В работе рассмотрено формирование расходов при применении попередельного метода калькуляции.

6 УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ФОРМИРОВАНИЮ ОСНОВНОГО СТАДА

Объектами исчисления себестоимости продукции основного стада молочного скота являются молоко и приплод. Себестоимость этих видов продукции определяют затратами на содержание молочных коров и быков-производителей, за исключением затрат, отнесенных на другие виды продукции: навоз, шерсть-линьку и волос-сырец. Оставшиеся затраты распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко — 90 %, на приплод — 10 %.

В специализированных хозяйствах по направленному выращиванию коров-первотелок себестоимость молока от животных, предназначенных для продажи, определяют суммой затрат на их содержание с момента отела до реализации, а затраты на содержание до отела относят на прирост живой массы коров-первотелок и живую массу полученного приплода за вычетом стоимости прочей продукции.

В мясном скотоводстве 1 голову приплода оценивают, исходя из живой массы теленка при рождении и фактической себестоимости 1ц живой массы отъемышей (в 8-месячном возрасте) прошлого года. Себестоимость прироста живой массы телят, включая массу приплода в возрасте до 8 месяцев, составляют затраты на содержание коров и нетелей, быков-производителей и телят в возрасте до 8 месяцев за вычетом затрат, отнесенных на молоко (по цене реализации) и прочую продукцию (навоз, шерсть-линьку, волос-сырец).

Себестоимость живой массы телят к моменту отъема определяют делением суммы затрат, отнесенных на приплод и прирост живой массы телят в возрасте до 8 месяцев, и балансовой стоимости телят, состоявших в этой группе на начало года и поступивших в течение года со стороны, на общую живую массу телят в возрасте до 8 месяцев, имевшихся на конец года и выбывших за год, включая массу павших животных (в части прироста текущего года). По этой себестоимости определяют стоимость телят, оставшихся на конец года.

Себестоимость прироста живой массы молодняка в возрасте старше 8 месяцев и взрослого скота на откорме составляют затраты по их содержанию за вычетом затрат, отнесенных на прочую продукцию. Себестоимость 1ц живой массы этих животных определяют в порядке, рассмотренном по молодняку крупного рогатого скота молочного направления [26].

Следует помнить, что к основным средствам не могут быть отнесены предметы стоимостью ниже лимита, устанавливаемого Минфином России, в настоящее время — 40 000 руб. (приказ Минфина России от 24.12.2010 № 186н). Исключение составляют сельскохозяйственные машины и орудия, строительные механизированные инструменты, а также рабочий и продуктивный скот, которые относятся к основным фондам, независимо от их стоимости и которые предполагается использовать в организации длительное время.

Порядок документального оформления и бухучета поступления животных зависит от двух факторов:

1. От типа животных, которые сельскохозяйственная организация получает (приобретает):

– взрослые животные (продуктивный, племенной и рабочий скот) – в основное стадо;

– молодняк и взрослые животные – на откорм и нагул.

Животные в основном стаде (продуктивный, племенной и рабочий скот) при соблюдении всех прочих условий признаются основными средствами. Молодняк и взрослые животные на выращивании и откорме, птицы, звери, кролики, семьи пчел являются оборотными средствами. Это следует из п. 5 ПБУ 6/01, пункта 3 Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 2 февраля 2004 г. № 73, Методических рекомендаций, утвержденных приказом Минсельхоза России от 13 июня 2001 г. № 654.

2. От способа получения (приобретения).

Основное стадо продуктивного и рабочего скота формируется за счет перевода молодняка в основное стадо, приобретения взрослых животных и без-

возмездного их получения. В бухгалтерском учете выделяют следующие расходы:

1) по выращиванию организацией собственного молодняка продуктивных и рабочих животных в целях последующего перевода в основное стадо;

2) по приобретению организацией взрослых животных у сторонних организаций и физических лиц в целях увеличения поголовья основного стада.

Для отражения операций по принятию на учет собственного молодняка, выращенного в организации, предназначен субсчет

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо». По Дебету данного субсчета записывается сумма балансовой стоимости молодняка, переводимого в основное стадо, в корреспонденции с Кредитом счета 11 «Животные на выращивании и откорме». Переведенный молодняк одновременно списывается в Дебет счета 01 «Основные средства» с Кредита счета 08 субсчета 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо».

Аналитический учет по данному субсчету строится таким образом, чтобы была возможность обособления информации о затратах по отдельным видам животных (крупный рогатый скот, лошади, свиньи и т.п.).

Стоимость молодняка, переводимого в основное стадо, складывается из стоимости молодняка на начало года и затрат на выращивание в текущем году.

Затраты на выращивание молодняка животных в текущем году определяются исходя из полученного привеса живой массы с начала года до даты перевода в плановой оценке одного килограмма (центнера) привеса или прироста (в отношении молодняка животных, по которому не производится определение привеса живой массы, например молодняка лошадей). Прирост лошадей определяется исходя из плановой себестоимости одного кормодня их содержания и количества дней с начала года до даты перевода.

После того, как в конце года рассчитывается фактическая себестоимость затрат на выращивание молодняка животных, переведенных в течение года в основное стадо, на величину выявленной на счете 11 «Животные на выращива-

нии и откорме» разницы делается дополнительная либо сторнировочная запись в Дебет счета 08 субсчета 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо». Одновременно корректируется стоимость оприходованных животных, отраженная на счете 01 «Основные средства» субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный».

Для отражения операций по приобретению взрослых животных у племязаводов и других организаций в целях увеличения основного стада предназначен счет 08 субсчет 7 «Приобретение взрослых животных». По Дебету данного счета отражаются все затраты, осуществляемые организацией в связи с приобретением животных, в корреспонденции с соответствующими счетами учета затрат:

1) Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 7 «Приобретение взрослых животных»

Кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.;

2) Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» Кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

3) Дебет счета 08 субсчет 7 «Приобретение взрослых животных» Кредит счетов 23 «Вспомогательные производства», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 10 «Материалы», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

4) Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный» Кредит счета 08 субсчет 7 «Приобретение взрослых животных».

Взрослые животные, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, к которой прибавляются фактические расходы по доставке животных в организацию. Рыночная стоимость животных, полученных безвозмездно, записывается в Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с Кредита счета 98 «Доходы будущих периодов».

Затраты по завершенным операциям формирования основного стада списывают с Кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в Дебет счета 01 «Основные средства».

Сельскохозяйственным организациям предприятиям было предоставлено право проводить начисление амортизации по продуктивному скоту.

Рассмотрим способ формирования стоимости активов исходя из плановых затрат, при котором в конце года выявляются отклонения размера сформированной стоимости от фактической и производится корректировка.

Рассмотрим формирование стоимости основного стада. Если животное переводится в основное стадо, его оценку по плановой себестоимости в конце года бухгалтеру необходимо скорректировать [90].

Пример 31. Предположим, что в марте 2015 г. в основное стадо сельскохозяйственной организации был переведен бычок в оценке по плановой себестоимости 40 000 руб. Срок полезного использования, установленный для животного, составляет 7 лет, то есть 84 месяца.

Согласно учетной политике предприятия амортизация начисляется линейным методом. Допустим, что в конце года фактическая стоимость животного составила 43 000 руб.

Бухгалтеру следует сделать такие записи:

– на сумму 40 000 руб. выбыло животное из состава молодняка в основное стадо

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 6 «Выбытие животного в основное стадо»

Кредит счета 11 «Животные на выращивании и откорме» субсчет 1 «Молодняк животных»;

– на сумму 40 000 руб. принято животное в состав основных средств сельскохозяйственной организации

Дебет счета 01 «Основные средства» субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчет 6 «Выбытие животного в основное стадо»;

– на сумму 476,20 руб. (40 000 руб. : 84 мес.) отражена сумма начисленной амортизации за месяц

Дебет счета 20 «Основное производство» субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка 1 «Коровы»

Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» субсчет 5 «Амортизация продуктивного скота»).

В целом за период с апреля по декабрь 2015 г. начислено 4 285,8 руб. (476,20 руб./мес. * 9 мес.) амортизации.

– на сумму 3 000 руб. (43 000 – 40 000) отражена сумма корректировки

Дебету счета 01 «Основные средства» субсчет 4 «Скот рабочий и продуктивный»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Изменение первоначальной стоимости объекта привело к необходимости пересчета суммы начисленной амортизации.

Скорректировать начисленную сумму амортизации в 2015 г. нельзя. Так как это приведет к повторному изменению фактической стоимости животного. Законодательно данная ситуация не урегулирована.

Поэтому, корректировку амортизации в данном случае сельскохозяйственной организации целесообразно сделать в 2016 г.

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений, рассчитанная исходя из фактической стоимости объекта, составит 511,90 руб. (43 000 руб./мес. : 84 мес.).

Общую же сумму амортизации, начисленной за 2015 г., следует определить следующим образом:

$$511,90 \text{ руб.} * (9 \text{ мес.} + 12 \text{ мес.}) - 4285,8 \text{ руб.} = 6\,464,1 \text{ руб.}$$

То есть рассчитывается разница между произведением скорректированной ежемесячной амортизации на количество месяцев ее начисления за два года

и суммой фактически начисленной амортизации в 2015г. Таким образом, в 2015 г. ежемесячная сумма амортизации – 538,7 руб. (6464,1 руб./12 мес.).

Корректировки стоимости объекта и суммы начисленной амортизации должны быть отражены в инвентарной карточке основного средства.

Итак, затраты по формированию основного стада составляют особую группу капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях. Основное стадо продуктивного и рабочего скота пополняется (формируется) за счет молодняка, выращенного в своем хозяйстве, а также приобретения скота на стороне.

К затратам по формированию основного стада относятся расходы по выращиванию собственного молодняка, переводимого в основное стадо, а также затраты по приобретению взрослого скота на стороне. Все эти затраты организации учитывают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По дебету счета учитываются все затраты, относящиеся к формированию стада взрослого продуктивного и рабочего скота, а по кредиту - списываются затраты в дебет счета 01 «Основные средства».

В конце года после составления отчетной калькуляции разница между указанной стоимостью переведенного молодняка и его фактической себестоимостью списывается дополнительной проводкой или способом красное сторно со счета 11 «Животные на выращивании и откорме» на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» и со счета 08 на счет 01 «Основные средства». Стоимость взрослых животных, приобретенных со стороны, приходится по дебету счета 08 субсчета 8 «Приобретение взрослых животных по фактической себестоимости их приобретения, включая расходы по доставке».

7 БУХГАЛТЕРСКАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В ЧАСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИИ ПО ЖИВОТНОВОДСТВУ

7.1 Формирование информации в бухгалтерской финансовой отчетности

Все факты хозяйственной жизни, произошедшие в организации, регистрируются в первичных учетных документах, затем переносятся в регистры, и, в конечном итоге формируют отчетность. Практическая значимость бухгалтерской финансовой отчетности заключается в том, что она представляет собой совокупность показателей, характеризующих финансовое состояние и результаты деятельности организации за истекший период, обобщенных в установленном режиме и последовательности.

С 2011 г. в соответствии с приказом Минфина России от 02.07.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 06.04.2015) все предприятия независимо от сферы их деятельности составляют унифицированные формы бухгалтерской отчетности: Бухгалтерский баланс, Отчет о финансовых результатах (с 2013 г.), Отчет о движении капитала и Отчет о движении денежных средств. Сельскохозяйственные товаропроизводители помимо типовых форм должны предоставлять специализированную отчетность, утвержденную Министерством сельского хозяйства России.

Форма № 13-АПК «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства» является обязательной составляющей годовой бухгалтерской отчетности производителей сельскохозяйственной продукции. Данная форма содержит информацию о производстве всех видов животноводческой продукции и затратах по выращиванию, доращиванию и откорму скота и птицы. В ней отражаются сведения о животных, как числящихся

на балансе, так и учитываемых на забалансовых счетах. Отчет включает в себя два раздела:

I «Произведено продукции животноводства»;

II «Реализовано продукции животноводства».

В разделе «Произведено продукции животноводства» приводятся данные о производстве всех видов продукции животноводства и затратах по выращиванию, доращиванию и откорму скота как собственного, так и поступившего от хозяйств-участников.

Информация о поголовье животных в ф. № 13-АПК. Раздел I состоит из двух частей: правой и левой. В графах левой части отчета представляется информация о среднегодовом поголовье и затратах на содержание животных. Правую часть отчета формируют показатели, характеризующие выход и себестоимость отдельных видов продукции (молока, приплода, прироста телят и поросят, яиц и т. д.). Левая часть раздела I ф. № 13-АПК содержит десять граф. В первой графе представляются сведения об объектах учета затрат – виды и группы сельскохозяйственных животных. Во второй графе каждому объекту присваивается числовой код. В третьей графе указывается среднегодовое поголовье каждого вида скота и птицы, которое исчисляется путем деления общего количества кормо-дней стойловых и пастбищных периодов на число дней в году. Количество кормо-дней за год определяется суммированием количества кормо-дней скота и птицы за каждый месяц, включая кормо-дни павших животных. Источником сведений о количестве кормо-дней являются «Ведомость учета расхода кормов» (ф. № СП-20), «Отчет о движении скота и птицы на ферме» (ф. № СП-51), «Сводный учет затрат и выхода продукции по животноводству» (ф. № 12-б-сх), «Отчет о затратах по животноводству» (форма № 12-сх-2), производственный отчет по животноводству (ф. № 269-2). При заполнении данной графы важно правильно разграничить кормо-дни животных одного вида между их группами. Для этого необходимо руководствоваться следующими правилами.

Во-первых, численность поголовья крупного рогатого скота молочного направления приводится в двух разрезах: в строке 010 – основного стада молочного скота, в строке 011 – животных на выращивании и откорме. Для основного стада маточного скота учитываются только кормо-дни дойных коров, исключая быков-производителей; животных, переведенных на откорм (со дня их нахождения на откорме); коров, выделенных для кормления группы телят с полным прекращением их доения. Для животных на выращивании и откорме в расчет среднегодового поголовья включаются кормо-дни молодняка крупного рогатого скота всех возрастов (в том числе приплод), а также коров и быков, выбракованных из основного стада.

Информация об общей сумме расходов на содержание животных и птицы раскрывается в графе 4 «Затраты – всего» ф. № 13-АПК. Группы животных, учитываемых при расчете среднегодового поголовья, и животных, затраты на содержание которых отражаются в графе 4, не всегда идентичны друг другу.

Расходы на содержание коров мясного направления и телят до восьми месяцев записываются не обособленно, а общей суммой по строке 020 «Основное стадо».

Форма №15-АПК «Отчет о наличии животных».

В этой форме отражают наличие и стоимость животных и птицы. Сюда включают скот, переданный на доращивание по договорам с частными лицами. Основанием для заполнения отчета служат данные формы № 73-АПК ведомости аналитического учета животных, где отражают информацию по счету 11 «Животные на выращивании и откорме» и счету 01 «Основные средства» субсчет 4 «Основное стадо».

Форма № 15-АПК включает в себя 7 граф:

- 1) группы животных;
- 2) код;
- 3) на начало года, всего (здесь указывается количество голов животных на начало года);
- 4) в том числе племенных животных;

5) на конец года, всего (здесь указывается количество голов животных на начало года);

6) в том числе племенных животных;

7) первоначальная (восстановительная) стоимость поголовья на конец года.

Строки предназначены для отражения животных по видам. Отдельно выделены основные группы взрослых животных и птицы. Молодняк и животные на откорме отдельно не показаны, а их количество и стоимость приведены в итоговой строке.

Например, строка 010 КРС – всего (включает животных основного стада - счет 01 и молодняк животных с животными на откорме – счет 11). Строка 011 в том числе коровы, 013 быки производители, 014 нетели, 015 телки старше 2-х лет.

Кроме того, по строкам показывают свиней, овец, коз, лошадей, птиц всех возрастов и других животных. В конце отчета справочно отражают приобретение племенных животных и птиц.

Форма № 16-АПК «Баланс продукции». В данной форме отражают движение сельскохозяйственной продукции за отчетный год, то есть поступление, расход и наличие на начало и конец года в натуральном выражении. Единица измерения - центнер. Источниками информации служат аналитические данные по счету 43 «Готовая продукция», счет 10 «Материалы» в разрезе аналитических счетов.

Эта форма включает 21 графу: наименование продукции, код, наличие на начало года, приход, всего, в том числе, произведено (здесь показывается общее количество произведенной продукции в отчетном году в массе после доработки), приобретено, прочие поступления, расход, всего израсходовано, в том числе, каналы использования продукции: реализовано, на корм скоту, на семена, в переработку.

В строке Наличие на конец года (гр.3 + гр. 4 – гр. 8).

В строках отражают группы или виды сельскохозяйственной продукции. Например, 010-Зерновые и зернобобовые, включая кукурузу на зерно, 020-Соя, 220-Молоко.

В конце формы дается справка о том, сколько возвращено зерновых и зернобобовых культур при получении семенных и фуражных ссуд и сколько зерновых переработано на комбикорм кормовые смеси и гранулы.

Таким образом, основным отчетом, характеризующим производство, расчет себестоимости и реализацию продукции животноводства, является форма № 13-АПК.

Заполнение специфических форм бухгалтерской отчетности на предприятиях АПК производится по единой схеме [55]:

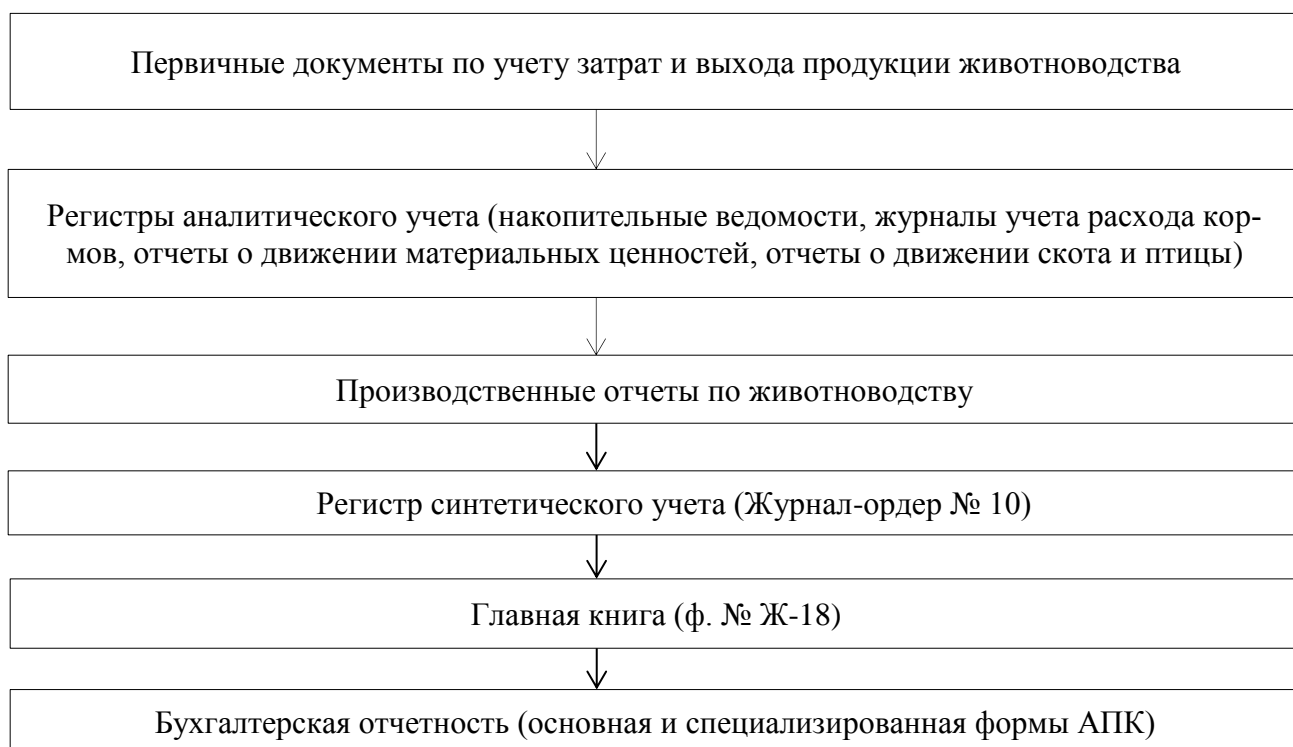


Рисунок 3 Схема движения информации в документации по учету затрат и выходу продукции животноводства

Основным первичным документом по учету поступления молока в ООО «Мендян» является «Журнал учета надоя молока» (ф. № СП-21), который ведется заведующим фермой. В нем по каждой доярке, ежедневно записывается количество полученного молока (в килограммах) по каждой дойке отдельно.

Общая схема учета затрат и выхода продукции животноводства по молоку представлена на рисунке 4:

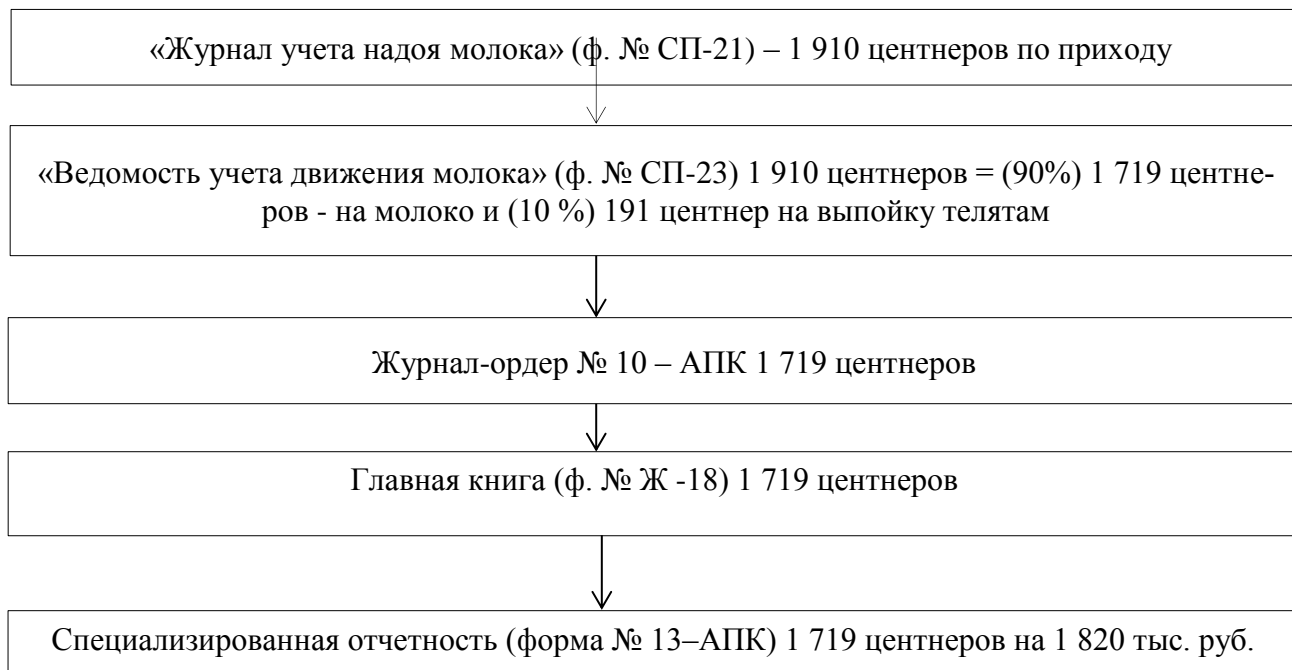


Рисунок 4 Схема учета затрат и выхода продукции животноводства (молоко)

Для оформления, полученного на ферме приплода животных (телят) в ООО «Мендян» применяется «Акт на оприходование приплода животных» (ф. № СП-39). Общая схема учета затрат и выхода продукции животноводства (приплод) представлена в виде рисунка 5.



Рисунок 5 Схема учета затрат и выхода продукции животноводства (приплод)

Таким образом, была рассмотрена общая схема учета затрат по основным видам продукции животноводства, а также продемонстрировано на примерах движение информации в учете. Исходная информация регистрируется в первичных документах по учету готовой продукции, далее регистрируется в накопительных ведомостях, специальных лицевых счетах, журнал-ордере, главной книге и, в конечном итоге, на основании этой информации в ООО «Мендьян» формируется специализированная отчетность по форме № 13-АПК.

7.2 Формирование отчета о производстве, себестоимости и реализации продукции животноводства

Форма № 13-АПК «Сведения о производстве, затратах, себестоимости и реализации продукции животноводства» является обязательной составляющей годовой бухгалтерской отчетности производителей сельскохозяйственной продукции. Данная форма содержит информацию о производстве всех видов животноводческой продукции и затратах по выращиванию, доращиванию и откорму скота и птицы. В ней отражаются сведения о животных, как числящихся на балансе, так и учитываемых на забалансовых счетах. Отчет включает в себя два раздела: I «Произведено продукции животноводства», II «Реализовано продукции животноводства».

Информация о поголовье животных в ф. № 13-АПК.

Раздел I состоит из двух частей: правой и левой. В графах левой части отчета представляется информация о среднегодовом поголовье и затратах на содержание животных. Правую часть отчета формируют показатели, характеризующие выход и себестоимость отдельных видов продукции (молока, приплода, прироста телят и поросят, яиц и т. д.). Левая часть раздела I ф. № 13-АПК содержит десять граф. В первой графе представляются сведения об объектах учета затрат – виды и группы сельскохозяйственных животных. Во второй графе каждому объекту присваивается числовой код. В третьей графе указывается среднегодовое поголовье каждого вида скота и птицы, которое исчисляется пу-

тем деления общего количества кормо-дней стойловых и пастбищных периодов на число дней в году. Количество кормо-дней за год определяется суммированием количества кормо-дней скота и птицы за каждый месяц, включая кормодни павших животных. Источником сведений о количестве кормо-дней являются «Ведомость учета расхода кормов» (ф. № СП-20), «Отчет о движении скота и птицы на ферме» (ф. № СП-51), «Сводный учет затрат и выхода продукции по животноводству» (ф. № 12-б-сх), «Отчет о затратах по животноводству» (форма № 12-сх-2), производственный отчет по животноводству (ф. № 269-2). При заполнении данной графы важно правильно разграничить кормодни животных одного вида между их группами. Для этого необходимо руководствоваться следующими правилами.

Таблица 22 Группы животных учитываемых при расчете среднего поголовья

Наименование строки	Группы животных, отражаемые в графе:	
	среднегодовое поголовье	затраты – всего
Крупный рогатый скот молочного направления		
Основное стадо молочного скота	Дойные коровы	Дойные коровы и быки-производители (или расходы по искусственному осеменению животных)
Животные на выращивании и откорме	Молодняк всех возрастов; коровы и быки, выбракованные из основного стада и поставленные на откорм	Молодняк всех возрастов; коровы и быки, выбракованные из основного стада и поставленные на откорм; коровы-кормилицы
Крупный рогатый скот молочного направления		
Основное стадо: – коровы	Коровы	Коровы; телята до восьми месяцев; быки-производители; коровы-кормилицы
– молодняк до восьми месяцев	Телята до восьми месяцев	
Животные на выращивании и откорме	Телята старше восьми месяцев; коровы и быки, выбракованные из основного стада и поставленные на откорм	Телята старше восьми месяцев

Во-первых, численность поголовья крупного рогатого скота молочного направления приводится в двух разрезах: в строке 010 – основного стада молочного скота, в строке 011 – животных на выращивании и откорме. Для основного стада маточного скота учитываются только кормодни дойных коров, исключая быков-производителей; животных, переведенных на откорм (со дня их нахождения на откорме); коров, выделенных для кормления группы телят с

полным прекращением их доения. Для животных на выращивании и откорме в расчет среднегодового поголовья включаются кормо-дни молодняка крупного рогатого скота всех возрастов (в том числе приплод), а также коров и быков, выбракованных из основного стада.

Информация об общей сумме расходов на содержание животных и птицы раскрывается в графе 4 «Затраты – всего» ф. № 13-АПК. Группы животных, учитываемых при расчете среднегодового поголовья, и животных, затраты на содержание.

Согласно таблице 22, при расчете среднего поголовья учитывается такой фактор, как направление крупного рогатого скота. В рамках направления учету подлежат виды животных по половозрастному признаку.

Рассмотрим в таблице затраты по видам животных и среднегодовому поголовью скота в ООО «Мендьян».

Таблица 24 Затраты на содержание животных в ООО «Мендьян»

Вид животного	Среднегодовое поголовье, гол.	Затраты всего, тыс. руб.
КРС молочного направления		
Основное стадо молочного стада	75,0	2 072
Животные на выращивании и откорме	91,0	1 087
КРС мясного направления		
Основное стадо, в т.ч.	X	133
– коровы	33,0	X
– молодняк до 8 месяцев	6	X
Животные на выращивании и откорме	8,0	99

Расходы на содержание коров мясного направления и телят до восьми месяцев записываются не обособленно, а общей суммой по строке 020 «Основное стадо».

Общая сумма затрат на содержание каждой группы животных подлежит расшифровке по элементам затрат и отражению по соответствующим графам: «Оплата труда с отчислениями на социальные нужды» (графа 5), «Корма» (графы 6–7), «Электроэнергия» (графа 8), «Нефтепродукты» (графа 9), «Содержание основных средств» (графа 10). По статье «Оплата труда с отчислениями на

социальные нужды» показывается прямая оплата труда (с отчислениями) рабочих, занятых непосредственно в процессе производства продукции животноводства. По статье «Корма» суммируются фактическая себестоимость всех израсходованных на содержание животных кормов и затраты по их приготовлению в кормоцехах, себестоимость зеленой массы культурных пастбищ, сеяных трав, скормленных животным при выпасе. Затраты по транспортировке кормов непосредственно на фермы с мест их хранения в данной статье не приводятся. К расходам, отражаемым по статье «Содержание основных средств», относятся затраты на содержание коровников, свинарников и других производственных зданий животноводческого назначения, а также рабочих машин и оборудования, которые используются непосредственно в отрасли животноводства.

Информация об объемах производства продукции животноводства в форме № 13-АПК.

Информация о количестве произведенной продукции животноводства каждого вида отражается в графе 14 ф. № 13-АПК. Информационной базой для заполнения этой графы служит производственный отчет по животноводству (ф. № 269-2), который, в свою очередь, содержит данные «Отчета о движении скота и птицы на ферме» (ф. № СП-51), «Ведомости учета движения молока» (ф. № СП-23), и других первичных документов по учету сельскохозяйственной продукции. В молочном животноводстве объектами исчисления себестоимости являются два вида продукции – молоко и приплод, причем по последнему информация раскрывается в двух строках правой стороны ф. № 13-АПК: в строке 014 записывается число голов оприходованных живых телят (без мертворожденных), а по коду 013 – их живая масса при отеле. Приплод телят от коров-кормилиц приходится по группе коров молочного стада и детализируется по кодам 013 и 014. Основная продукция животных на выращивании и откорме представлена приростом их живой массы, включая прирост телок старше двух лет, полученный в отчетном году до момента их перевода в основное стадо, за вычетом прироста павших животных. В мясном скотоводстве количество голов приплода (код 025) указывается без количества павших телят, не достигших

восьмимесячного возраста, а их живая масса при рождении отражается по коду 024. Прирост молодняка до 8 месяцев мясного направления приводится по коду 026, а телят старше 8 месяцев и взрослого скота, выбракованного из основного стада – по коду 028.

Пример 2. В ООО «Мендян» в отчетном году было получено 27 голов приплода крупного рогатого скота мясного направления общим живым весом 7 ц; 243 ц общий прирост живой массы телят.

Информация о количестве произведенной продукции скотоводства мясного направления будет отражена в графе 14 ф. № 13-АПК следующим образом:

- по строке 024 «Масса телят при рождении» 7 ц;
- по строке 025 «Приплод, голов» 27 голов;
- по строке 026 «Прирост молодняка до восьми месяцев» 9 ц;
- по строке 028 «Прирост скота на выращивании и откорме» 12 ц.

Молоко, надоенное от мясных коров, записываемое по коду 027 «Молоко», считается побочной продукцией и оценивается по ценам реализации [59].

Сумма расходов, понесенных сельскохозяйственной организацией для производства каждого вида продукции, получаемой в животноводстве, отражается в графе 15 «Себестоимость – всего». Расчет показателей данной графы имеет следующие особенности.

Во-первых, в фактическую себестоимость прироста живой массы по соответствующим видам (группам) животных включаются потери от гибели (падежа) молодняка и взрослого скота, находящегося на откорме, птицы, зверей, кроликов и семей пчел. Потери, подлежащие возмещению виновными лицами и возникшие вследствие эпизоотии и стихийных бедствий, в данной графе не приводятся.

Во-вторых, из общей величины затрат на содержание группы скота и птицы (графа 4) вычитается стоимость побочной продукции. Стоимость навоза (помета) рассчитывается исходя из фактических затрат на его уборку и хранение, стоимости подстилки (соломы, торфа, опилок и др.), суммы амортизации

основных средств по удалению навоза из ферм и навозохранилищ и других расходов. Прочая побочная продукция (молоко, надоенное от коров мясного направления; яйца, полученные от молодняка птицы; неоплодотворенные яйца; мясо забитых суточных петушков, предназначенное для кормления животных и др.) определяется в ценах ее возможной реализации или использования.

В-третьих, сумма затрат, оставшаяся после исключения стоимости побочной продукции, распределяется между сопряженными видами продукции, получаемых от одной группы животных, в порядке, установленном Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету № 72 затраты на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях:

— в мясном скотоводстве – пропорционально количеству центнеров живой массы телят при рождении и прироста живой массы молодняка до восьми месяцев;

— в молочном скотоводстве – 90 % относится на молоко и 10 % – на приплод. В случае, если от группы скота и птицы получают только один вид продукции, сумма затрат на их содержание, оставшаяся после исключения стоимости побочной продукции, в полном объеме относится на данный вид продукции (например, прирост живой массы крупного рогатого скота, свиней, овец, коз, птицы на выращивании и откорме).

Побочная продукция животноводства (навоз, шерсть-линька, пух, волос-сырец, рога, копыта, шкуры и т.п.), отнесенная на уменьшение затрат по соответствующим видам и группам животных и птиц, оценивается по ценам возможной реализации (использования) и суммируется по коду 252. В графе 16 приводится себестоимость единицы продукции животноводства, определяемая путем деления общей себестоимости данного вида продукции (графа 15) на ее количество (графа 14). Фактическая себестоимость одной головы суточного молодняка (код 169) рассчитывается делением стоимости основной продукции на число выведенных здоровых птенцов (графа 14), уменьшенное на количе-

ство ликвидированных суточных петушков яйценоских пород, которое показывается по коду 170 в графе 14.

Информация о реализации продукции животноводства в ф. № 13-АПК.

Данные о количестве реализованной продукции, ее себестоимости и доходах от продажи скота, молока, и другой продукции животноводства показываются в строках 600–710 второго раздела отчета. Продукция животноводства, реализованная после прохождения промышленной обработки, приводится в строке 720 и затем расшифровывается по строкам 730–746. В строку 730 записываются выручка от продажи и себестоимость молочных продуктов, а также количество реализованной продукции, пересчитанное на молоко установленной жирности. Данные о реализованной мясной продукции (в переводе на живую массу) заносятся в строку 740. Затраты, связанные с реализацией, а также невозмещаемые покупателями расходы по доставке включаются в полную себестоимость проданной продукции.

Так, реализация продукции животноводства в течение 2014 г. в ООО «Мендян» представлена в таблице 25.

Таблица 25 Реализация продукции животноводства в ООО «Мендян»

Показатель	Количество, гол.	Полная себестоимость, тыс. руб.	Выручка, тыс. руб.
Скот в живой массе	72	641	808
в т. ч. КРС	67	578	746
Лошади	5	63	62
Молоко цельное в физ. Весе	1 364	1 500	2 055
- в зачетном весе	1 401	X	X
Прочая продукция животноводства	X	1 631	2 008
Продукция животноводства собственного производства, реализованная в переработанном виде	X	256	318
Мясо и мясопродукция (в живом весе)	28	256	318
в т. ч. мясо КРС	24	207	268
Лошади	4	49	50
Итого собственная продукция животноводства	X	4 028	5 189

При отражении в форме № 13-АПК выручки от реализации продукции животноводства из нее следует исключить суммы НДС, акцизов и экспортных таможенных пошлин. Количество, себестоимость и выручка от реализации

продукции работникам предприятия, выданной в порядке натуральной оплаты, также раскрываются в данном разделе отчетной формы по строкам, соответствующим видам продукции.

Информационной базой для составления раздела II ф. № 13-АПК служит ведомость реализации продукции, работ и услуг (ф. № 62-АПК) сельскохозяйственных предприятий за декабрь отчетного года.

Таким образом, основным отчетом по производству, себестоимости и реализации продукции животноводства является форма № 13-АПК. В нем приводится постатейное распределение затрат по видам животных расчет себестоимости, полученные в течение года готовая продукция (молоко прирост живой массы).

В части реализации приводится количество реализованной продукции, полная себестоимость и определяется выручка.

Так, в течение года в ООО «Мендян» было произведено собственной продукции животноводства стоимостью 4 028 тыс. руб., выручено – 5 189 тыс. руб. Прибыль от продаж животноводческой продукции составила 1 161 тыс. руб.

Исходя из данных по отчетам ООО «Мендян» проведем анализ производства и реализации продукции животноводства и предложим резервы увеличения продукции скотоводства для рассматриваемой организации.

Целью анализа производства и реализации животноводства заключается в выявлении и подсчете упущенных возможностей и резервов увеличения производства и реализации продукции. Для каждого предприятия важно уточнить, за счет каких факторов увеличивается производство продукции животноводства. Поэтому при анализе необходимо установить уровень как положительного, так и отрицательного влияния каждого фактора на производство.

Начальным этапом анализа продукции животноводства является изучение динамики производства, продуктивности и поголовья животных в ООО «Мендян».

Таблица 26 Динамика валового производства, продуктивности и поголовья в ООО «Мендян»

Наименование показателей	2013 г.	2014 г.	2015 г.	В среднем за 3 года	Отклонение 2015 г. (+;-) от	
					2013 г.	2014 г.
Производство молока, ц	1 714	1 719	1 955	1 796	241	236
Продуктивность, ц	22,85	22,92	30,08	25,28	7,23	7,16
Поголовье коров, гол.	75	75	65	71,67	-10	-10
Производство зерна, ц	8 195	11 208	11 512	10 305	3 317	304
Урожайность, ц/га	7,5	9,8	8,9	8,6	1,4	-0,9
Посевная площадь, га	1 090	1 140	1 300	1 176,67	210	160

Анализируя таблицу 26 можно сделать вывод, что в ООО «Мендян» среднегодовое поголовье коров за 3 последних года составило 71 гол. В отчетном году поголовье сократилось на 10 гол., по сравнению с базисом. Прослеживается увеличение продуктивности коров, что трактуется как положительная тенденция, при условии сокращения поголовья. Урожайность в 2015 г., по сравнению с 2013 г., увеличилась на 1,4 ц с 1 га. Данный показатель не является наилучшим, так как в 2014 г. при посевной площади 1 140 га урожайность составляла 9,8 ц с 1 га.

При вышепредставленных показателях производства, продуктивности и поголовья были получены следующие финансовые результаты:

Таблица 27 Финансовые результаты деятельности ООО «Мендян»

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Отклонение 2015 г. от уровня 2013 г. (+;-)
Выручка от реализации, тыс. руб.	6 329	8 816	8 426	2 095
Коммерческая себестоимость реализованной продукции, работ, услуг, тыс. руб.	5 624	7 345	6 200	576
Прибыль от реализации, тыс. руб.	705	1 471	2 226	1 521
в т. ч. от растениеводства	357	310	1 016	659
Животноводства	348	1 161	1 210	862
Рентабельность производства, %	12,54	20,03	35,90	23,36
Рентабельность продаж, %	11,14	16,69	26,44	15,3
Нераспределенная прибыль отчетного периода, тыс. руб.	6 906	8 667	10 496	3 590

Анализ финансовых результатов деятельности ООО «Мендян» показывает, что идет однозначное увеличение себестоимости всех видов продукции, что влечет за собой снижение прибыли. Главной причиной данной ситуации явля-

ется диспаритет цен, который сводит затраченный на производство продукции труд к нулю, что в свою очередь снижает рентабельность. На этом этапе ситуация должна быть подконтрольна государственной власти, так как разрешить эту ситуацию можно только при помощи жесткого государственного регулирования цен в сфере сельскохозяйственного производства.

Вообще, анализ финансовых результатов позволяет определить, что производство, в целом, рентабельно. Так, в 2015 г. прибыль от реализации продукции животноводства составила 1 210 тыс. руб.

Далее произведём анализ основных факторов, влияющих на выход продукции животноводства.

Выполнение плана по производству продукции животноводства анализируется по каждому виду как в целом по хозяйству, так и по каждой ферме. В ходе анализа необходимо выявить основные причины изменения объема полученной продукции животноводства.

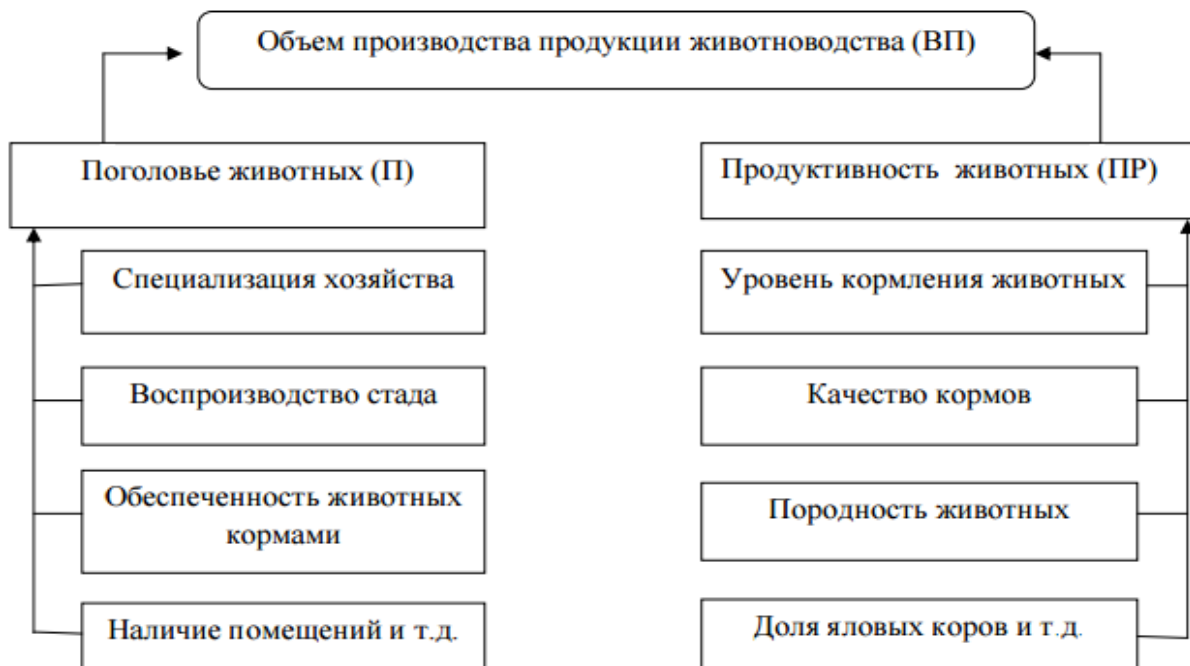


Рисунок 6 Структурно-логическая модель факторного анализа объема производства продукции животноводства

Известно, что объем производства продукции животноводства зависит от поголовья и продуктивности животных, обеспеченности скота кормами и помещениями, рационов кормления, породности животных, условий их содержа-

ния. поголовье и продуктивность животных оказывают непосредственное влияние на объем производства продукции и находятся с ним в функциональной зависимости. Все остальные факторы оказывают косвенное влияние [12].

Согласно данной схеме в первую очередь нужно рассчитать влияние поголовья и продуктивности животных на объем производства продукции, поскольку эти факторы находятся в функциональной зависимости с объемом производства продукции. Факторная модель для анализа объема производства продукции животноводства, в зависимости от поголовья и продуктивности, имеет вид:

$$ВП = П * ПР, \quad (2),$$

где П – поголовье животных;

ПР – продуктивность.

Таблица 28 Исходные данные для факторного анализа объема производства молока в ООО «Мендьян»

Показатель	Уровень показателя		Отклонение	
	2014 г.	2015 г.	Абсолютное	Относительное, %
Среднегодовое поголовье коров, гол (П)	75,0	65,0	- 10,0	-13,3
Среднегодовой надой молока от фуражной коровы, ц (ПР)	22,92	30,08	+ 7,16	+ 31,24
Валовый выход продукции, ц (ВП)	1 719,0	1 955,0	+ 236	+ 13,73

Используя данные таблицы 28, произведем расчет влияния факторов на валовой выход продукции приемом цепной подстановки:

$$ВП_0 = П_0 * ПР_0 = 75 * 22,92 = 1 719 \text{ ц};$$

$$ВП_1 = П_1 * ПР_1 = 65 * 30,08 = 1 955,2 \text{ ц};$$

$$ВП_{\text{усл}} = П_1 * ПР_0 = 65 * 22,92 = 1 489,8 \text{ ц};$$

$$\Delta ВП_{\text{П}} = ВП_{\text{усл}} - ВП_0 = 1 489,8 - 1 719 = - 229,2 \text{ ц};$$

$$\Delta ВП_{\text{ПР}} = ВП_1 - ВП_{\text{усл}} = 1 955,2 - 1 489,8 = 465,4 \text{ ц}.$$

Проверка правильности расчетов:

$$\Delta ВП = \Delta ВП_{\text{П}} + \Delta ВП_{\text{ПР}} = - 229,2 + 465,4 = 236,2 \text{ ц}.$$

Проделанный факторный анализ позволяет выявить следующее:

– за счет снижения среднегодового поголовья коров на 10 гол. выход продукции уменьшился на 229,2 ц;

– за счет увеличения среднегодового надоя от одной фуражной коровы на 31,24 ц, валовый выход молока вырос на 465,4 ц.

Результаты расчета позволяют определить, какой из факторов оказал положительное влияние на объем производства продукции, а какой — отрицательное, какой из них является основным, а какой — второстепенным, какому из них следует уделить основное внимание при более углубленном анализе. На данном предприятии рост производства молока произошёл за счет интенсивного фактора (повышения продуктивности коров), что следует оценить как положительную тенденцию.

Важным фактором повышения продуктивности животных является повышение качества кормов. Корм плохого качества имеет низкую питательность и не обеспечивает необходимую продуктивность животных. Качество кормов зависит от способов и сроков их заготовки и хранения, технологии приготовления к скармливанию. Рассмотрим в таблице 26 производство кормов и их динамику в ООО «Мендян» в период с 2013-2015 гг.

Таблица 29 Производство кормов в ООО «Мендян»

Показатели	Содержание к. ед. в 1 ц корма, ц	2013 г.		2014 г.		2015 г.		2015 г. к 2013 г., %	
		ц	тыс. ц к. ед.	Ц	тыс. ц к. ед.	Ц	тыс. ц к. ед.	ц	тыс. ц к. ед.
Сено	50	2900	145,0	3000	150,0	2000	100,0	68,97	68,97
Солома	22	1205	26,51	4719	103,82	2702	59,44	224,23	224,23
Силос	20	0	0	3250	65,0	11999	239,98	0	0
Сенаж	36	10100	363,6	4719	169,88	12000	432,0	118,81	118,81
Зерно	120	0	0	8099	971,88	5511	661,32	0	0
Отруби	72	1285	92,52	1344	96,77	1471	105,91	114,47	114,47
Молоко	35	355	12,43	355	12,43	289	10,12	81,41	81,41
Всего	355	–	640,06	–	1569,78	–	1608,77	–	251,35

Анализ таблицы 29 позволяет оценить виды и количество кормов, производимых в ООО «Мендян». Так, в 2015 г. по сравнению с 2013 г. производство кормов увеличилось более чем в 2,5 раза. Данный показатель обусловлен соб-

ственным производством зерна-фуража, а так же производством силоса, чего не было в 2013 г.

Далее перейдем к рассмотрению влияния уровня кормления на прирост живой массы и продуктивности КРС [16].

Таблица 30 Влияние уровня кормления животных на прирост живой массы и продуктивность коров в ООО «Мендян»

№ п/п	Показатель	2014 г.	2015 г.	Отклонение	
				абсолютное	относит, %
1	2	3	4	5	6
1	Уровень кормления, ц к.ед./гол.	20,93	24,75	+3,82	118,25
2	Прирост живой массы, ц/гол.	1,15	1,52	+0,37	132,17
3	Эффективность использования кормов, ц./ц к. ед. (2/1)	0,055	0,061	+0,006	110,91
4	Продуктивность 1 коровы, ц	22,92	30,08	+ 7,16	131,24
5	Эффективность использования кормов, ц /ц к. ед. (4/1)	1,095	1,215	+0,12	110,91

Из вышеприведенных расчетов таблицы можно увидеть, что в 2015 г. уровень кормления животных увеличился на 18,25%, то есть на 3,82 ц к. ед. одна голова КРС стала получать больше. Однако прирост живой массы увеличился на 32,17%, или на 0,37 ц/гол. Это связано с сокращением поголовья молодняка. Что касается эффективности использования кормов, то она увеличилась на 10,91%, то есть на 1 ц истраченной кормоединицы, увеличился прирост живой массы на 0,006 ц/ ц к. ед. Это может свидетельствовать о совершенствовании качества кормов. Можно также заметить, что увеличение уровня кормления животных повлияло на продуктивность коров – выход молока от одной фуражной коровы увеличился на 7,16 ц и, следовательно, произошел рост эффективности использования кормов, в данной ситуации на 10,91%.

Также необходимо сделать факторный анализ влияния уровня кормления и эффективности использования кормов на продуктивность животных. Проанализируем это влияние на прирост живой массы методом цепных подстановок. Факторная модель для анализа продуктивности животных имеет вид:

$$ПР = УК * Эф \quad (3),$$

где ПР – продуктивность животных, ц/гол

УК – уровень кормления животных, ц к. ед./гол.

Эф – эффективность использования кормов, ц продукции/ ц к. ед.

Таблица 31 Факторный анализ продуктивности за счет уровня кормления и эффективности использования кормов в ООО «Мендян»

Показатель	Уровень показателя		Отклонение	
	2014 г.	2015 г.	Абсолютное	Относительное, %
Среднегодовой надой молока от фуражной коровы, ц (ПР)	22,92	30,08	+ 7,16	131,24
Уровень кормления, ц к.ед./гол. (УК)	20,93	24,75	+3,82	118,25
Эффективность использования кормов, ц /к.ед. ц (Эф)	1,095	1,215	+ 0,12	110,91

$$ПР_0 = УК_0 * Эф_0 = 20,93 * 1,095 = 22,92 \text{ ц};$$

$$ПР_{\text{усл}} = УК_1 * Эф_0 = 24,75 * 1,095 = 27,10 \text{ ц};$$

$$ПР_1 = УК_1 * Эф_1 = 24,75 * 1,215 = 30,08 \text{ ц};$$

$$\Delta ПР_{\text{общ}} = ПР_1 - ПР_0 = 30,08 - 22,92 = 7,16 \text{ ц};$$

$$\Delta ПР_{\text{УК}} = ПР_{\text{усл}} - ПР_0 = 27,10 - 22,92 = 4,18 \text{ ц};$$

$$\Delta ПР_{\text{Эф}} = ПР_1 - ПР_{\text{усл}} = 30,08 - 27,10 = 2,98 \text{ ц}.$$

Проверка правильности расчетов:

$$\Delta ПР = \Delta ПР_{\text{УК}} + \Delta ПР_{\text{Эф}} = 4,18 + 2,98 = 7,16 \text{ ц}.$$

Результаты факторного анализа продуктивности животных позволяют сделать выводы:

– за счет увеличения уровня кормления на 3,82 ц к. ед. продуктивность одной головы фуражной коровы снизилась на 4,18 ц; – за счет увеличения эффективности использования кормовых единиц на 0,12 ц к. ед., продуктивность молока одной головы фуражной коровы увеличилась на 2,98 ц.

В ООО «Мендян» рост производства молока произошел за счет интенсивного фактора (увеличения уровня кормления и эффективности использования кормов).

Далее рассмотрим анализ себестоимости произведенной продукции, как фактора, влияющего на эффективность производства продукции животноводства.

Таблица 32 Структура себестоимости молока в ООО «Мендян»

Статьи затрат	2013 г., тыс. руб.		2014 г., тыс. руб.		2015 г., тыс. руб.		2015 г. к 2013 г., %
	Всего	на 1 ц	всего	на 1 ц	всего	на 1 ц	
Оплата труда с отчислениями на социальные нужды	604	0,35	691	0,40	742	0,38	122,85
Стоимость кормов	1 009	0,59	920	0,54	1 350	0,69	133,79
Содержание ОС	74	0,04	52	0,03	35	0,02	47,29
ГСМ	98	0,057	140	0,08	146	0,07	148,98
Электроэнергия	99	0,058	0	0	165	0,07	166,67
Прочие	100	0,058	269	0,16	69	0,04	0,69
Всего затрат	1 984	1,153	2072	1,21	2 507	1,27	126,36

Анализируя состав и структуру затрат на производство 1 ц. молока в 2013-2015 гг. можно сделать вывод, что наибольший удельный вес занимают корма. В 2013 г. стоимость кормов составляла 1 009 тыс. руб. а в 2015 г. – 1 350 тыс. руб. Оплата труда с отчислениями на социальные нужды в 2015 г. составила 742 тыс. руб., по сравнению с 2013 г. увеличилась на 22,85 %. В целом затраты на 1 ц молока за последние 3 года увеличилась на 523 тыс. руб. или на 26,36%.

Все затраты по отрасли животноводство относятся по видам и половозрастным группам скота. Так, в ООО «Мендян» затраты распределяются между молочным скотоводством, животными на выращивании и откорме. Как самостоятельное направление мясное скотоводство в предприятии не организовано. Мясо производится исключительно для внутривладельческого назначения (для столовой предприятия). Рассмотрим затраты на продуктивный скот в ООО «Мендян».

Таблица 33 Затраты на продуктивный скот в ООО «Мендян»

Виды и половозрастная группа скота	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. к 2013 г., %
Молочное стадо	1 984	2 082	2 507	126,36
Животные на выращивании и откорме	994	1 087	595	0,60
Мясное направление (включая коров, молодняк до 8 мес., животных на выращивании и откорме)	–	99	45	–
Всего	2 978	3 268	3 147	105,68

Одной из объективных причин повышения себестоимости сельскохозяйственной продукции является рост цен в связи с инфляцией на промышленную продукцию (технику, запчасти, электроэнергию, удобрения, нефтепродукты, комбикорма и т.д.). Другой объективной причиной повышения себестоимости продукции являются более высокие темпы оплаты труда по сравнению с темпами роста его производительности. Это также результат инфляции. Немаловажной причиной разного уровня себестоимости продукции является организация труда. При низком уровне организации труда хуже используются трудовые ресурсы, техника, корма, удобрения, и т.д., в результате чего происходит их перерасход на единицу продукции. Внедрение более прогрессивных форм организации труда позволяет более полно и рационально использовать ресурсный потенциал, что существенно влияет на себестоимость продукции

Таблица 34 Факторный анализ себестоимости 1 ц молока в ООО «Мендян»

Показатели	2014 г.	2015 г.	Отклонение	
			Абсолютное, (+;-)	Относительное, %
Затраты на 1 гол., тыс. руб. (З)	34,38	58,96	+24,58	171,50
Среднегодовой надой молока от фуражной коровы, ц (ПР)	22,92	30,08	+ 7,16	131,24
Себестоимость 1 ц, тыс. руб. (С)	1,5	1,92	+0,42	128,0

. При повышении затрат на продуктивный скот, увеличивается себестоимость продукции. Так по таблице мы видим, что затраты на продуктивный скот увеличились на 5,68%. Основной объем все произведенных затрат приходится на молочное скотоводство. Так в анализируемом периоде затраты в молочном

скотоводстве увеличились на 26,36%, что влечет за собой увеличение себестоимости молока. Для выяснения предположения проведем факторный анализ себестоимости 1 ц молока, в зависимости от выхода продукции и поголовья.

$$C_0 = Z_0 / ПР_0 = 34,38/22,92 = 1,5 \text{ тыс. руб.};$$

$$C_1 = Z_1 / ПР_1 = 58,96/30,08 = 1,92 \text{ тыс. руб.};$$

$$C_{\text{усл}} = Z_1 / ПР_0 = 58,96/22,92 = 1,96 \text{ тыс. руб.};$$

$$\Delta C_3 = C_{\text{усл}} - C_0 = 1,96 - 1,5 = 0,46 \text{ тыс. руб.}$$

$$\Delta C_{\text{ПР}} = C_1 - C_{\text{усл}} = 1,92 - 1,96 = -0,04 \text{ тыс. руб.}$$

Проверка правильности расчетов:

$$\Delta C = \Delta C_3 + \Delta C_{\text{ПР}} = 0,46 - 0,04 = 0,42$$

Факторный анализ себестоимости 1 ц молока позволил выявить, что:

– за счет увеличения продуктивности на 7,16 ц себестоимость снизилась на 0,04 тыс. руб.;

– за счет увеличения затрат на содержание 1 гол. на 24,58 тыс. руб. себестоимость реализованного молока увеличилась на 0,46 тыс. руб.

Таким образом, себестоимость 1 ц увеличилась, в целом, на 0,42 тыс. руб. Данная тенденция не является отрицательной, так как продуктивность, в целом увеличилась, прибыль от реализации 1 ц молока так же увеличилась, а себестоимость за счет продуктивности снизилась. Это может быть связано с эффективным уровнем кормления молочного направления КРС и эффективным использованием кормов. Для этого рассмотрим, повлияли ли корма на изменение себестоимости молока в ООО «Мендьян».

Таблица 35 Расчет влияния факторов на изменение себестоимости молока по статье корма в ООО «Мендьян»

Показатель	2014 г.	2015 г.	Отклонение	
			Абсолютное, (+;-)	Относительное, %
Расход кормов на 1 ц молока, ц к. ед., (РК)	1,02	0,82	- 0,253	80,39
Стоимость 1 ц к. ед. тыс. руб., (СТ)	0,586	0,839	+0,253	143,17
Сумма затрат на 1 ц. молока по статье корма, тыс. руб., (З)	0,59	0,69	+ 0,10	116,49

Факторный анализ себестоимости молока по статье корма позволил выявить следующее:

– за счет уменьшения расхода кормов на 1 ц молока на 0,253 ц к. ед. сумма затрат на молоко по статье корма уменьшилась на 0,11 тыс. руб.;

– за счет повышения стоимости 1 ц к. ед. на 0,253 тыс. руб. сумма затрат увеличилась на 0,21 тыс. руб.

Таким образом, в ООО «Мендян» прослеживается общее увеличение затрат на корма, и, вместе с тем, снижение расхода кормов на молоко. Последнее связано со снижением поголовья молочного стада на 10 гол.

Следующий этап анализа – анализ использования и реализации молока в ООО «Мендян». Задача экономического анализа – выявить возможности наиболее рационального использования продукции, увеличения объема продажи ее государству, роста прибыли, правильного распределения денежных доходов и прибыли в интересах укрепления экономики предприятия, улучшения материальных и культурных условий жизни тружеников села. В сложившихся условиях сельскохозяйственные предприятия реализуя молоко расплачиваются со своими долгами, закупают ГСМ, запчасти и т.д. Как показывает практика особенно эффективно молоко использовать на реализационные цели. Рассмотрим направления использования молока в ООО «Мендян».

Таблица 36 Использование молока в ООО «Мендян»

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. к 2013 г., %
Приход, ц	1714	1719	1955	114,06
Расход, всего	1714	1719	1955	114,06
в т. ч. реализовано, ц	1359	1364	1666	122,59
на корм, ц	355	355	289	81,14

Анализируя данные таблицы 36 можно сделать вывод, что производство молока в 2015 г. по сравнению с 2013 г. увеличилось на 14,06% , объем реализации молока увеличился на 22,59%. В тоже время на корм животным уменьшилось на 18,86%, что связано сокращением поголовья скота и, как следствие, приплода.

Уровень товарности – это отношение объема реализованной продукции к

объему ее производства в натуральном выражении или в сопоставимых ценах. Большое влияние на объем реализации продукции оказывает ее качество. Чем выше качество продукции, реализованной, тем выше зачетная масса и цены, и наоборот, хозяйства, реализующие продукцию низкого качества, нестандартную, много теряют в зачетной массе.

Финансовые результаты деятельности предприятия характеризуются суммой, полученной прибыли и уровня рентабельности. Прибыль предприятия получают главным образом от реализации продукции, а так же от других видов деятельности.

В валовую продукцию животноводства включаются все виды основной, сопряженной и побочной продукции, полученной в результате выращивания и хозяйственного использования животных, без учёта продуктов переработки и убоя скота. Уровень выполнения плана по производству отдельных видов продукции определяется по натуральным показателям, а валовой продукции отрасли – с использованием денежного измерителя.

Отрицательные изменения связаны с такими факторами: снижение поголовья КРС молочного направления, а положительные с увеличением продуктивности животных.

Таблица 37 Показатели выполнения плана производства продукции животноводства в ООО «Мендян»

Наименование продукции	Объем производства продукции			Темп роста, %	
	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. к 2013 г.	2015 г. к 2014 г.
1	2	3	4	5 (4/2)	6 (4/3)
Молоко, ц	1 714	1 719	1 955	114,06	113,73
Приплод, гол.	89	81	65	73,03	80,25
Прирост живой массы, ц	105	105	50	33,33	47,62
Валовая продукция отрасли, тыс. руб.	2 821	3 014	2 997	106,24	99,44

Исходя из вышерассмотренных данных можно сделать вывод о том, что в ООО «Мендян» в 2015 г. произошло увеличение объема производства молока, но в то же время наблюдается снижение голов приплода, по сравнению с базо-

вым периодом, т.е. 2013 г., количество надоенного молока увеличилось на 14,06%, снижение голов приплода – на 26,97% валовая продукция отрасли увеличилась 6,24%. Из этого следует, что % выполнения плана составляет 6,24%.

Результатом деятельности предприятия является его финансовый результат – прибыль или убыток. Рассмотрим финансовые результаты ООО «Мендян» за 2013-2015 гг. в таблице 38.

Таблица 38 Финансовые результаты от производства и реализации молока в ООО «Мендян»

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. к 2013 г. (+;-)	2015 г. к 2013 г. (+;-)
Объем производства, ц	1 714	1 719	1 955	241	114,06
Объем реализации, ц	1 359	1 364	1666	307	122,59
Уровень товарности, %	79,29	79,35	85,22	5,93	107,48
Выручка от реализации молока, тыс. руб.	1 467	2 055	2589	1122	176,48
Цена реализации, тыс. руб. за 1 ц	1,08	1,51	1,55	0,47	143,52
Полная себестоимость, тыс. руб.	1 696	1 820	2212	516	130,43
в т. ч. 1 ц реализованно- го молока	1,01	1,10	1,15	537	138,94
Прибыль от реализации молока, тыс. руб.	88	555	673	585	764,77
Уровень рентабельности, %	5,19	30,49	30,42	25,23	586,13

По данным таблицы 38 видно, что в ООО «Мендян» производство и реализация молока является прибыльным.

Уровень товарности увеличился на 7,48% в 2015 г. по сравнению с 2013 г. Уровень рентабельности в 2015 г. увеличился в 5,8 раз по сравнению с 2013 г. и составил 30,42%. Выручка от реализации молока в 2015 г. по сравнению с 2013 г. возросла на 1 122 тыс. руб. или на 76,48%.

Прибыль – это часть чистого дохода, проданного в процессе производства реализованного в сфере обращения, который непосредственно получало предприятие. Только после продажи продукции чистый доход принимает форму прибыли. Чем больше предприятие реализует рентабельной продукции, тем больше получит прибыль, тем лучше его финансовое состояние. Поэтому фи-

нансовые результаты деятельности следует изучать в тесной связи с использованием и реализацией продукции.

Так, за отчетный год прибыль ООО «Мендян» от реализации молока составила 673 тыс. руб., что в 7,6 раз больше, чем в 2013 г. Для анализа прибыли от реализации молока проведем факторный анализ прибыли от реализации молока, результаты которого отразим в таблице.

Таблица 39 Факторный анализ прибыли от реализации молока в ООО «Мендян»

Показатели	2014 г.	2015 г.	Отклонения	
			Абсолютное (+)	Относительное, %
Объем реализации, ц (О)	1 364	1 666	+302	122,14
Цена реализации, тыс. руб. за 1 ц, (Ц)	1,507	1,554	+0,047	103,12
Полная себестоимость 1 тыс. ц, руб., (С)	1,10	1,15	+0,05	104,55
Прибыль от продаж, тыс. руб., (П)	0,555	0,673	+0,118	121,26

В 2015 г. по сравнению с 2014 г. прибыль от реализации молока возросла на 0,118 тыс. руб., за ц, в том числе за счет увеличения объема реализации на 302 ц, за счет повышения цены на реализацию возросла на 0,047 тыс. руб. и за счет увеличения себестоимости молока прибыль снизилась на 0,05 тыс. руб.

Завершающим этапом является расчет эффективности производства молока. Результаты расчетов представим в таблице 40.

Резервами повышения производства продукции животноводства является повышение продуктивности и увеличения поголовья скота. Каждый из этих резервов зависит от определенной группы факторов.

Поголовье скота может быть увеличено за счет более полного использования прироста стада, т.е. снижение яловости коров.

Таблица 40 Экономическая эффективность производства молока в
ООО «Мендян»

Показатели	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2015 г. к 2013 г., %
Среднегодовое поголовье коров, гол.	75	75	65	86,67
Удой молока на 1 среднегодовую корову, ц	22,85	22,92	30,08	131,64
Получено телят, гол.	118	108	65	84,75
Яловость коров, %	29,1	29,1	38,6	9,5
Валовое производство молока, ц	1 714	1 719	1 955	114,06
Реализовано молока, ц	1359	1364	1666	122,59
Уровень товарности, %	79,29	79,35	85,22	107,48
Цена реализации 1 ц молока, тыс. руб.	1,08	1,51	1,55	143,52
Коммерческая себестоимость 1 ц молока, тыс. руб.	1,4	1,5	1,92	137,14
Производственная себестоимость 1 ц молока, тыс. руб.	0,99	1,06	1,13	114,14
Затраты труда на 1 ц молока, чел-час	4,67	4,07	3,58	76,66
Оплата 1 чел-часа, тыс. руб.	75,5	98,71	106	140,40
Расход кормов на 1ц молока, ц. к. ед.	0,79	1,02	0,82	103,80
Уровень рентабельности, %	5,19	30,49	30,42	586,13

Для расчета ущерба от яловости коров необходимо вначале рассчитать коэффициент яловости. Он равен:

$$1) K_{я2013} = 1 - (75/(365/(285 + 60)*100)) = 0,291;$$

$$2) K_{я2014} = 1 - (75/365/(285+60)*100) = 0,291;$$

$$3) K_{я2015} = 1 - (65/365/(285+60)*100) = 0,386.$$

Это значит, что в 2013 и 2014 гг. 29,1% коров имели только 30% молочную продуктивность, но в расчете на каждые 100 гол. План получения телят выполнен.

При этих условиях потери молока в расчете на 1 корову составили:

$$- \text{в 2013 г. } 22,85 * 0,3 * 0,291 = 1,99 \text{ ц;}$$

$$- \text{в 2014 г. } 22,92 * 0,3 * 0,291 = 2,0 \text{ ц;}$$

$$- \text{в 2015 г. } 30,08 * 0,3 * 0,386 = 3,48 \text{ ц.}$$

К числу внутрихозяйственных резервов увеличения производства продукции молочного животноводства следует отнести количество продукции, ко-

торое можно было бы дополнительно получить за счет перерасходованных кормов.

Таблица 41 Резерв увеличения производства продукции за счет повышения эффективности использования кормов

Показатели	Молоко
Расход кормов на производство 1 ц молока, ц к.ед., норма	1,3
Расход кормов на производство 1 ц молока, ц к.ед., фактически	0,82
Фактический объем производства	1 955
Недоиспользовано кормов на весь объем производства продукции	0,48
Резерв увеличения производства продукции, ц	1 144,4

На основании приведенных расчетов в таблице 38 можно сделать обобщение имеющихся в хозяйстве резервов увеличения производства молока. Результаты приведем в таблице 42.

Таблица 42 Обобщение резервов увеличения производства молока, ц

Источники резервов	Резервы увеличения производства молока, ц
от ликвидации яловости коров	3,48
от эффективного использования кормов	1 144,4
Итого	1 147,88

Таким образом, при условии обеспечения кормами коров молочного направления, в соответствии с установленной нормой, производство молока может быть увеличено на 1 144,4 ц. В случае ликвидации яловости, производство молока может быть увеличено на 3,48 ц. По результатам расчета яловости, было выявлено, что приплод получен в соответствии с поголовьем.

Также можно выделить следующие пути повышения продуктивности животных:

- повышение уровня кормления скота путём увеличения в рационе питания животных доли концентрированных кормов, соломы, а также овощей;
- улучшение породного и возрастного состава стада. Тёлки старше 2-х лет способны участвовать в повышении поголовья. Поэтому необходимо, что-

бы в стаде присутствовала большая их доля. Хозяйство может увеличить производство молока путём систематического улучшения возрастного состава дойного стада коров;

– предотвращение падежа коров. Падеж коров может быть по вине хозяйства, по болезни животных, некачественное или неполноценное кормление. Поэтому для сокращения гибели животных необходимо: соблюдать правила санитарии в помещениях, проводить регулярное ветеринарное обследование животных;

– сооружение в хозяйстве современных животноводческих помещений, необходимых для нормального содержания скота, производства продукции животноводства.

8 МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОБЛАСТИ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИИ ПО УЧЕТУ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ

Бухгалтерский учет сельскохозяйственных организаций должен обеспечивать информационные потребности внутреннего управления организаций и внешних пользователей финансовой отчетности для принятия экономических решений. Сельское хозяйство имеет дело с живыми организмами, которые все время изменяются. Управление этими изменениями осложнено спецификой отрасли. В этой сфере МСФО 41 «Сельское хозяйство» позволяет оценивать биологические активы по справедливой стоимости, благодаря чему появляется возможность реально оценивать финансовое состояние и платежеспособность аграрных предприятий.

Под биологическим активом понимаются животные (взрослый продуктивный и племенной скот, животные на выращивании и откорме, птица, кролики, пчелы и т.п.) или растения (однолетние и многолетние культуры, многолетние насаждения, деревья в лесоводстве и т.д.), которые в процессе биологических преобразований (биологического роста) могут давать сельхозпродукцию (прирост живой массы, молоко, шерсть, навоз, яйца, плоды, ягоды и т. п.) и/или дополнительные биологические активы (телята, поросята, ягнята, саженцы, черенки и т. д.), а также каким-либо иным способом приносить экономическую выгоду организации [86].

Согласно, международному стандарту финансовой отчетности 41 «Сельское хозяйство» биологический актив – это живущее животное или растение [23].

Такое определение не дает полного раскрытия категории биологического актива. В связи с этим, мы предлагаем внести корректировки в формулировку данного определения: биологические активы – это полученные в результате

фактов хозяйственной жизни (изменения, трансформация, приобретение и пр.) растения и животные, используемые в дальнейшей биотрансформации (роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения) с целью получения экономических выгод. Преимущество предложенного нами определения заключается в том, что в нем отражены требования к активу, который относится к категории «биологический».

В современной научной литературе так же не представлено определений рабочему и продуктивному скоту, которые могли бы охарактеризовать назначение и особенности рассматриваемых активов. В связи с этим мы предложили собственные формулировки данным понятиям.

Рабочий скот - это сельскохозяйственные животные, обладающие способностью к биотрансформации (состоящим из процесса роста, дегенерации, воспроизводства себе подобных), способные приносить экономические выгоды, используемые в производственном процессе в качестве рабочей силы длительный период времени (более одного производственного цикла), имеющие специфические особенности (необходимость кормления, ухода, подверженность заболеваниям и др.) и требующие особого учета [48].

Продуктивный скот – это сельскохозяйственные животные, обладающие способностью биотрансформации, способные приносить экономические выгоды, участвующие в производственном процессе длительный период времени (более одного производственного цикла) в качестве средства производства сельскохозяйственной продукции на основе естественных биологических процессов [87].

МСФО 41 «Сельское хозяйство» вводит следующие критерии для признания актива в качестве биологического:

- данное предприятие контролирует актив в результате прошлых событий;
- существует высокая вероятность получения предприятием будущих экономических выгод, связанных с данным активом;

– справедливую стоимость или фактическую стоимость актива можно надежно оценить.

Для полного раскрытия экономической сущности биологического актива, считаем необходимым дополнить критерии, установленные для признания актива в качестве биологического:

- актив должен быть использован в производстве;
- актив может быть передан иным организациям или получен в аренду;
- актив может возникать из договорных или других юридических прав (частная собственность, хозяйственное ведение, аренда и т.д.);
- актив должен быть отделен от других активов и сельскохозяйственной продукции [41].

Предложенные определение и критерии для признания биологического актива позволят учесть биологические активы как самостоятельную экономическую категорию.

Согласно МСФО 41 биологические активы можно классифицировать либо в категорию зрелых биологических активов, либо в категорию незрелых биологических активов. Зрелые биологические активы – активы, которые либо достигли параметров, позволяющих приступить к сбору сельскохозяйственной продукции (применительно к потребляемым биологическим активам), либо могут обеспечить получение (сбор) сельскохозяйственной продукции на регулярной основе (применительно к плодоносящим биологическим активам).

Существующая классификация активов в российской практике и рекомендуемая МСФО, не позволяет в полной мере детализировать учет, учитывать разные виды биологических активов. Кроме того, МСФО не применяют, принятую в российской практике учета, классификацию активов на «внеоборотные» и «оборотные». Далее рассмотрим классификацию биологических активов в аспекте животноводства, а именно на примере крупного рогатого.

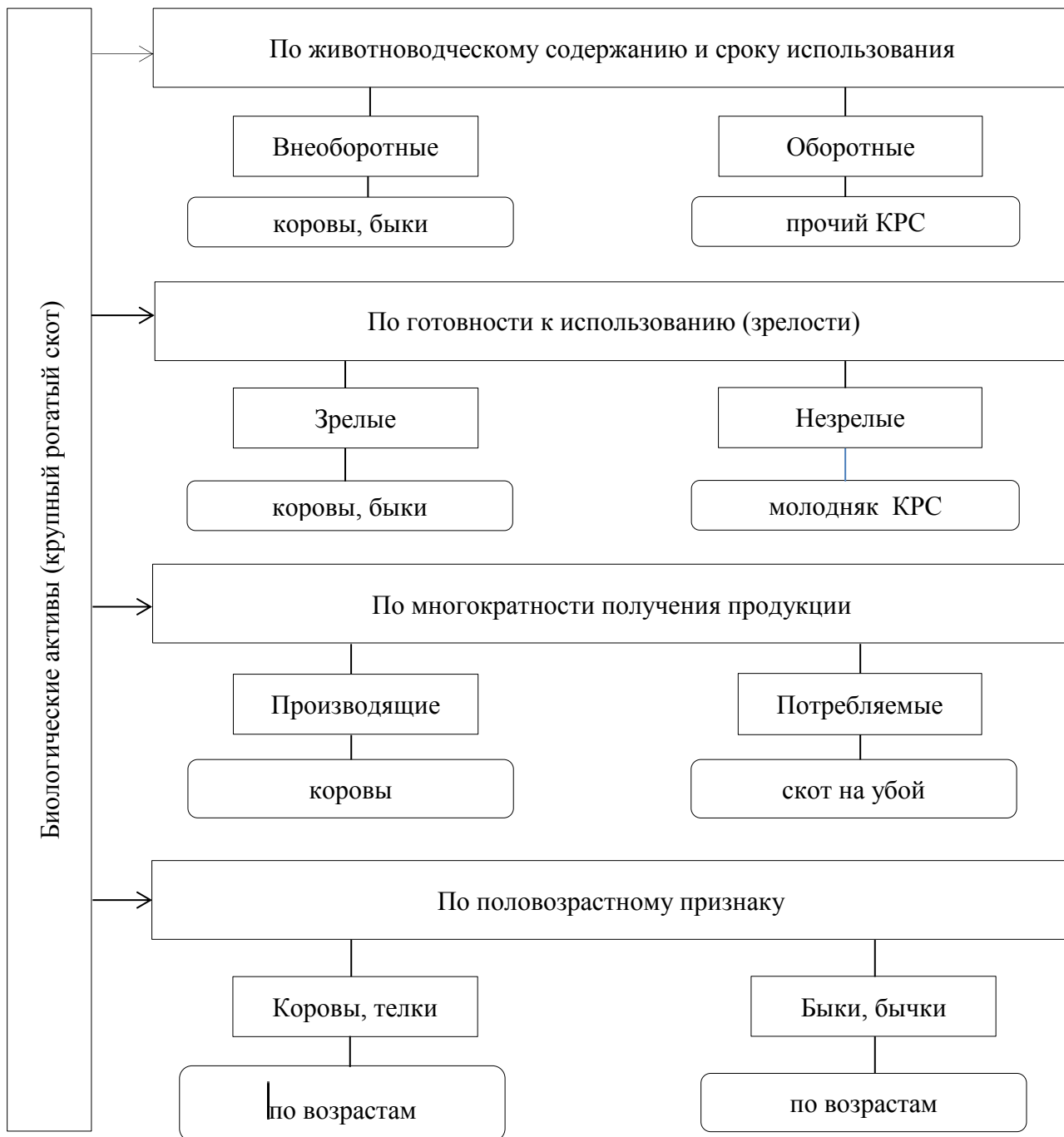


Рисунок 8 Классификация биологический активов (КРС)

Наличие существенной разницы в сроках выращивания и содержания обусловило необходимость выделение отдельного элемента «Половозрастной признак». Данный признак необходим при передаче животных в лизинг или аренду. Фактическая стоимость племенного скота, приобретенного по лизингу практически соответствует его рыночной стоимости, а, следовательно, близка к справедливой.

Биологические активы могут приниматься к бухгалтерскому учету в случаях: приобретения за плату; получения в самой организации, поступления от учредителей в счет вкладов в уставный (складочный) капитал, паевой фонд; поступления от юридических и физических лиц безвозмездно; получения государственным и муниципальным унитарным организациям при формировании уставного фонда; поступления в дочерние (зависимые) общества от головной организации; поступления в порядке приватизации государственного и муниципального имущества организациями различных организационно-правовых форм (акционерным обществом и др.); в других случаях.

Биологические активы принимаются к бухгалтерскому учету по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу, за исключением случаев, когда справедливая стоимость не поддается оценке.

При определении справедливой стоимости могут быть использованы данные о ценах, полученные в письменной форме от информационно-аналитических агентств, осуществляющих маркетинговые исследования и мониторинг цен на биологические активы и сельскохозяйственную продукцию; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, Министерства сельского хозяйства РФ, министерств сельских хозяйств субъектов РФ, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения (например, оценщиков) о стоимости отдельных биологических активов и сельскохозяйственной продукции.

Также организация может применять:

- 1) рыночные цены последних сделок для данной группы биологических активов и/или сельскохозяйственной продукции, если с момента заключения последних сделок и до отчетной даты не произошло существенных изменений обстоятельств, определяющих рыночную цену. Существенными обстоятельствами, определяющими рыночную цену, могут быть: резкое изменение цен на энергоносители или сырье, государственные интервенции, вспышки различных заболеваний, принятие государством новых стандартов в отношении биологи-

ческих активов и т.д.; 2) рыночные цены аналогичных или сходных биологических активов, скорректированные с учетом отличий;

3) стоимость, рассчитанная на основе отраслевых показателей, используемых для соответствующего вида биологического актива или группы биологических активов;

4) при отсутствии информации о рыночных ценах для биологических активов в их исходном состоянии, для расчета справедливой стоимости организация может использовать дисконтированную стоимость чистых доходов, ожидаемых от данного биологического актива (группы биологических активов).

Если с момента приобретения (создания) биологического актива до отчетной даты не произошло значительной биотрансформации, справедливая стоимость этого актива может приниматься равной фактической себестоимости. Данным допущением можно воспользоваться при оценке посевов озимых культур по состоянию на 31 декабря.

Данные синтетического и аналитического учета биологического актива – племенного крупного рогатого скота формируются по следующему алгоритму, представленному на рисунке.

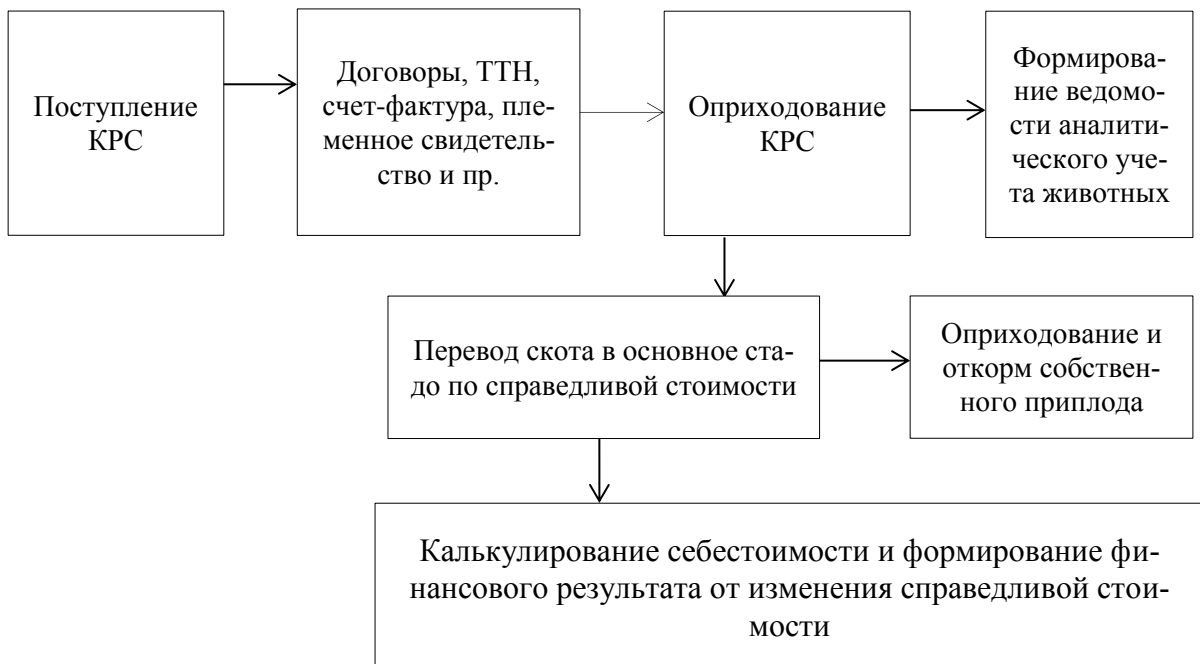


Рисунок 9 Последовательность формирования данных бухгалтерского учета биологического актива крупного рогатого скота

При приобретении биологического актива за плату и принятии его к учету по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу, все расходы, связанные с приобретением актива учитываются по Дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 10 «Приобретение биологических активов». При оприходовании биологического актива в организации, сумма всех затрат, собранных на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», переносится в Дебет счета «Биологические активы» субсчет «Биологические активы по справедливой стоимости». В случае превышения справедливой стоимости, за вычетом предполагаемых расходов на продажу над расходами на приобретение, разница относится:

Дебет счета учета биологических активов

Кредит счета «Доходы при первоначальном признании биологических активов по справедливой стоимости».

В случае превышения расходов на приобретение над справедливой стоимостью, за вычетом предполагаемых расходов на продажу, разница относится:

Дебет счета «Расходы при первоначальном признании биологических активов по справедливой стоимости»

Кредит счета учета биологических активов.

Аналогичным образом отражается поступление биологических активов, полученных в качестве вклада в уставный капитал, безвозмездно или по договорам, расчеты по которым предусмотрены не денежными средствами.

При получении (создании) биологического актива самой организацией, он приходуется по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу:

Дебет счета учета соответствующего биологического актива

Кредит счета «Доходы от первоначального признания биологических активов по справедливой стоимости».

Все расходы, связанные с получением биологического актива должны быть списаны на расходы текущего периода и включены в отчет о прибыли и убытках.

Сельскохозяйственная продукция в момент ее получения, в полной сумме приходится по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу:

Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета доходов от первоначального признания сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости.

Все затраты на выращивание полученной сельскохозяйственной продукции принимаются расходами периода по мере их совершения. В дальнейшем при продаже или последующей переработке сельскохозяйственной продукции ее себестоимостью будет приниматься справедливая стоимость на момент принятия к учету (получения продукции).

К предполагаемым затратам на продажу относятся:

- регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с продажей биологических активов;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с продажей объекта биологических активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которых организована торговля биологическими активами;
- иные затраты, непосредственно связанные с продажей биологических активов.

Рассмотрим методику расчета себестоимости по следующим объектам: молоко (основная продукция), приплод (сопряженная продукция), навоз (побочная продукция) [50].

Фактические затраты по ним определяются после отражения итогов инвентаризации и списания сумм по счету 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»; закрытия счетов 23 «Вспомогательные производства»; 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов». Далее в определенной последовательности закрывают субсчета 1 «Растениеводство» и 2 «Животноводство», счет 20 «Основное произ-

водство», счет 28 «Брак в производстве», субсчет 20-3 «Промышленное производство».

Закрытие субсчета 20 «Основное производство» 2 «Животноводство» начинают с аналитического счета «Молочное стадо КРС», поскольку продукция этой группы животных (молоко) используется для выпойки молодняка других животных, а также для переработки. По Дебету счета к моменту его закрытия уже отражены все затраты с учетом корректировки стоимости работ вспомогательных производств, продукции растениеводства, использованной для данной группы скота. По Кредиту этого счета к концу года отражена вся основная продукция в оценке плановой себестоимости. Разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету составляет сумму отклонений фактических затрат от плановой себестоимости полученной продукции.

При закрытии этого субсчета затраты за вычетом стоимости побочной продукции распределяют между двумя видами сопряженной продукции (молоко и приплод), исходя из порядка, принятого на предприятии при исчислении себестоимости этих видов продукции. Во многих организациях из общей суммы затрат, учтенных на аналитическом счете, исключают стоимость побочной продукции (навоз) в установленной оценке. Далее их распределяют в следующем соотношении: 90% на молоко и 10% на приплод, затем рассчитывают сумму отклонений. Для этого полученную фактическую себестоимость сопоставляют с плановой оценкой, по которой продукцию оприходовали в течение года. Отклонения распределяют на весь объем продукции по направлениям использования:

Дебет счета 20 субсчет 2 «Животноводство» субсчет второго порядка 1 «Основное стадо КРС»

Кредит счета 20 субсчет 2 субсчет второго порядка «Молодняк КРС» (на выпойку молодняка);

Дебет счета 43 субсчет 2 «Готовя продукция» субсчет второго порядка «Молоко»

Кредит счета 20 субсчет 2 субсчет второго порядка «Основное стадо КРС» (на остаток готовой продукции на начало отчетного периода);

Дебет счета 90 «Продажи»

Кредит счета 20 субсчет 2 (на продажу продукции);

Дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме».

Кредит 20 субсчет 2 «Основное стадо КРС» (на оприходование приплода).

По выращиванию молодняка и откорму крупного рогатого скота объектами исчисления себестоимости являются получаемый прирост живой массы и общая живая масса скота. Себестоимость 1 ц прироста живой массы определяют путем деления общей суммы затрат за вычетом себестоимости побочной продукции, относящихся к приросту живой массы данной учетной группы скота, на полученный от этой учетной группы скота валовой прирост живой массы в центнерах.

Валовой прирост живой массы рассчитывают по следующей формуле:

$$M_k + M_B - M_n - M_n \quad (7),$$

где M_k - масса поголовья животных на конец года, ц

M_B - масса выбывшего поголовья за год, включая павших животных по их массе на последнем взвешивании до падежа, ц;

M_n - масса поступившего поголовья и приплода, ц;

M_n - масса поголовья до начала года, ц.

Итак, в сельскохозяйственном производстве используются плановая и фактическая себестоимости, которые сопоставляются по истечении отчетного периода. Еще раз необходимо указать, что указанный в международном стандарте порядок раскрытия в отчетности информации о сельскохозяйственной деятельности не отрицает расчета фактической себестоимости с целью оперативного управления затратами. Следовательно, предполагается выявление отклонений между справедливой стоимостью и фактической оценкой. Однако, отказ от плановой себестоимости, долгие годы используемой в российской

учетной практике, не должен является исключительной мерой, так как рыночные цены могут быть неустойчивыми и циклическими.

Стоимость биологических активов, которые выбывают или постоянно не используются, подлежит списанию с бухгалтерского учета. Выбытие объекта биологических активов признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету.

Выбытие объекта биологических активов может иметь место в случаях:

- прекращения жизнедеятельности биологического актива при получении сельхозпродукции (убой скота, сенокос и т.д.);
- продажи;
- списания в случае морального и физического износа;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевой фонд;
- передачи по договорам мены, дарения;
- передачи дочернему (зависимому) обществу от головной организации;
- недостачи и порчи, выявленных при инвентаризации активов и обязательств;
- в иных случаях.

Выбытие актива при получении сельхозпродукции отражается по кредиту счета учета биологических активов и дебету счета «Доходы/расходы от изменения справедливой стоимости биологических активов». В аналитическом учете изменение справедливой стоимости биологических активов при получении продукции необходимо учитывать отдельно от других изменений.

При продаже, передаче по договорам мены, дарения, передаче в уставные капиталы или иных случаях выбытия биологических активов они подлежат оценке по справедливой стоимости за вычетом предполагаемых расходов на продажу.

Перспективы применения МСФО 41 «Сельское хозяйство» в России требуют осмысления и проведения исследований, результаты которых позволят

приблизить, а в последующем привести методические принципы и правила бухгалтерского учета биологических активов в России в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности. При этом должны быть определены принципиально новые подходы к основам бухгалтерского учета, оценки активов, определению финансовых результатов сельскохозяйственной деятельности и раскрытию информации в финансовой отчетности по биологическим активам. В аналитическом учете биологические активы отражаются в стоимостном и количественном выражении. Для отдельных видов биологических активов животноводства (крупного рогатого скота, свиней и т.п.) предусматривается дополнительная характеристика - живая масса, если на дату баланса ее можно достоверно определить.

В соответствии с МСФО 41 биологические активы отражаются в отчетности отдельными статьями. Принятая в российской практике разделения всех активов только на внеоборотные и оборотные в контексте МСФО 41 неприменимо. Биологические активы в бухгалтерской (финансовой) отчетности, формируемой в формате МСФО, следует подразделять на группы по их биологическим свойствам. Данная проблема в настоящее время может быть решена дополнительной систематизацией и группировкой информации по биологическим активам при трансформации российской отчетности в формате МСФО.

Таким образом, МСФО охватывает всю область учета биологических активов, регламентируемых РСБУ. Однако учет биологических активов в АПК требует совершенствования всей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в АПК, позволит адаптировать принципиальные аспекты МСФО 41 к национальным особенностям.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Животноводство — одна из отраслей сельскохозяйственного производства, имеющая народнохозяйственное значение. Оно дает не только жизненно важные продукты питания (молоко, мясо, яйца, мед и др.), но и ценные сырье для легкой и пищевой промышленности (шерсть, каракульские шкурки, козий пух, молоко, мясо и др.), органические удобрения — навоз и помет.

Животноводство, как крупная отрасль, включает ряд самостоятельных отраслей: скотоводство (молочное и мясное), свиноводство, овцеводство (шерстное, мясное, каракульское), птицеводство (яичное и мясное), пчеловодство (медовое, медово-опылительное, опылительное, пчелоразведенческое), рыбоводство, шелководство, звероводство и др. Поэтому основной задачей учета в животноводстве является разграничение затрат и полученной продукции по отдельным отраслям.

В целом, отрасль животноводства в России претерпевает спад, о чем свидетельствует снижение поголовья скота, производство молока во всех категориях хозяйств. На сегодня стабильно развивается лишь производство мясной продукции. Исследования ученых и практиков свидетельствуют о том, что в первую очередь спад численности поголовья обусловлен диспаритетом между закупочными ценами на молоко и говядину и постоянно повышающейся стоимостью материальных ресурсов, используемых на производство этой продукции. На выходе — низкие реализационные цены на продукцию по сравнению с себестоимостью ее производства.

Учет затрат на производство продукции обеспечивает эффективное управление затратами и результатами в достижении основной цели деятельности организации — получение необходимой прибыли, а так же удовлетворение информацией о производственной деятельности общественных и индивидуальных потребностей всех участников экономических отношений.

В российском законодательстве отсутствуют какие-либо преграды для развития учета готовой продукции сельского хозяйства. Поэтому, бухгалтер-

ский учет в животноводстве должен обеспечить получение необходимой достоверной информации о размере расходованных средств на производство продукции по их видам. Для этого имеются все документы по учету операций, связанных с бухгалтерским учетом в животноводстве, которые можно классифицировать по направлениям: по учету движения животных, по учету движения продукции животных и по учету их реализации.

Помимо унифицированных документов, организациям предоставлено право разрабатывать собственные, приспособленные для личных условий производства документы, с условием, что они будут соответствовать нормам действующего законодательства.

В целом, бухгалтерский учет затрат и выхода продукции животноводства ведется по счету 20 «Основное производство» субсчете 2 «Животноводство». По объектам животноводческой отрасли ведется аналитический учет затрат и выход продукции в разрезе статей, результатом которого является вход готовой продукции. Сальдо по счету 20 «Основное производство» на конец года в скотоводстве не имеется.

Осуществляя процедуру распределения общепроизводственных расходов сельскохозяйственной организации, перед бухгалтером возникает следующий выбор – распределять общепроизводственные расходы пропорционально одной базе распределения или выделить несколько групп общепроизводственных расходов и распределять каждую группу в отдельности пропорционально присущей ей базе распределения. Второй подход можно использовать на любом сельскохозяйственном предприятии, поскольку выделение нескольких групп общепроизводственных расходов в процессе распределения этих затрат позволит определить более точную себестоимость выпускаемой продукции.

При списании общехозяйственных расходов на счет 90 «Продажи» их распределяют между видами реализованной продукции, работ или услуг пропорционально выручке от продажи, производственной себестоимости продукции или другому основанию. Однако он применим лишь при условии, что вся продукция, к которой относятся общехозяйственные расходы, реализована или

удельный вес этих расходов в себестоимости продукции незначителен.

Выбор способа списания общехозяйственных расходов отражается в учетной политике предприятия. Фактические данные после учета и распределения накладных расходов заносят в ведомость сводного учета затрат на производство продукции (работ, услуг).

В организации в процессе фактов хозяйственной жизни, животные основного стада, на выращивании и откорме, молодняк утрачивают свою продуктивность, некоторые подвержены к болезням, могут быть реализованы на сторону, забиты, переданы в аренду, обменены на другие объекты, необходимые для производства, а также умирают естественной смертью по достижении определенного возраста. Взрослых животных, как правило, выбраковывают из основного стада и передают на откорм или же реализуют. Проведение той или иной операции, связанной с выбытием животных, должно быть регламентировано законодательно, целесообразно и своевременно отражено на соответствующих счетах бухгалтерского учета и правильно оформлено в первичных учетных документах организации.

Изучены основные каналы поступления и выбытия животных, связанные с ними особенности учета и регистрации. Были изучены и обобщены нормативно-правовые аспекты, по вышерассмотренным ситуациям, особенности их учета, отражения и регистрации. Так, была уточнено отнесение объектов в состав основных средств, в целях налогового учета. С 1 января 2016 г. объект может быть отнесен в состав основных средств, при условии, что его первоначальная стоимость превышает 100 тыс. руб. Такой подход регламентирован для основных средств, поступивших в организацию с 1 января 2016 . Для объектов, поступивших в организацию до вступления в силу настоящего законодательства, правила признания в качестве объектов основных средств и начисления амортизации остаются прежними животноводством.

В животноводстве от одного вида животного можно получать основную, сопряжённую и побочную продукции. Себестоимость основной продукции складывается из затрат, отнесенных на данную группу животных, за вычетом

стоимости побочной продукции. Сопряженная продукция по своему значению ничем не отличается от основной, но составляет меньший удельный вес и является сопутствующей. Себестоимость побочной продукции определяют и отражают в учете лишь в том случае, если она имеет существенный объем или может быть использована в своем хозяйстве (реализована на сторону). Тогда сырье оценивается по цене возможного использования или реализации.

В состав основной продукции скотоводства включается, главным образом, молоко и мясо. В учете молоко может быть подвержено таким операциям как выпойка, выдача в качестве «натуральной оплаты», переработка, упаковка, лабораторная проверка, естественная убыль, хищение и брак. Все факты хозяйственной жизни связанные с молоком должны отражаться на счетах учета и оформляться в оправдательных документах, с заполнением всех реквизитов. При этом были выявлены следующие недостатки: отсутствие регламентации по отражению молозиво в рационе молодняка животных. Если оно не задействовано в качестве кормо-сырья, то используется по усмотрению организации и в учете не отражается. По нашему мнению, целесообразно сделать в учете бухгалтерскую запись на сумму неиспользованного молозиво Дебет счета 10 субсчет «Молозиво» Кредит счета 20 субсчет 2 «Основное производство». Так же, необходимо подкорректировать нормы естественной убыли молока на всех этапах производства. В условиях современных темпов производства потери сведены к минимуму, и, чтобы усилить контроль над потерями, нормы должны быть пересмотрены.

Другой важный продукт скотоводства – мясо. Учет в производственных цехах по выпуску готовой продукции и полуфабрикатов, в том числе мясных, ведут по в соответствии с Методическими рекомендациями. В этих цехах продукты учитываются по материально-ответственными лицами, наименованиями, сортами (категориям), количеству, цене и сумме. Учет должен обеспечивать контроль за выходом полуфабрикатов с их видами, количеством соответствии с установленными нормами и за правильным их использованием.

Стоимость побочной продукции определяют и отражают в учете лишь в

случае, если она имеет существенный объем и может быть использована в своем хозяйстве либо реализовано на сторону. Важно учесть, что побочную продукцию можно одновременно как реализовать, так и использовать в хозяйстве. В последнем случае организация должна выбрать для учета наиболее высокую цену, а ее стоимость будет уменьшать общие расходы на выращивание и получение основной продукции растениеводства, животноводства, пушного звероводства, пчеловодства и прочих.

Были рассмотрены основные методики калькуляции продукции животноводства. По основному молочному стаду себестоимость продукции определяют исключением из общей суммы затрат, учтенных на аналитическом счёте, стоимость побочной продукции в установленной оценке (навоз, шерсть-линька и т.д.). Оставшиеся затраты относят на валовой выход основной продукции - молоко и приплод. Затраты между этими сопряженными видами продукции распределяют в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко - 90%, на приплод - 10%. Себестоимость 1 ц молока исчисляют делением суммы затрат, приходящейся на его производство, на физическую массу полученного молока, а себестоимость приплода – делением затрат, отнесенных на него, на полученное количество голов приплода.

Так же была продемонстрирована методика калькуляции мясной продукции в промышленном производстве. Предприятия мясоперерабатывающей промышленности (мясокомбинаты) относятся к предприятиям, производство которых связано с обработкой и переработкой сырья. В работе рассмотрено формирование расходов при применении попередельного метода калькуляции.

Итак, затраты по формированию основного стада составляют особую группу капитальных вложений в сельскохозяйственных организациях. Основное стадо продуктивного и рабочего скота пополняется (формируется) за счет молодняка, выращенного в своем хозяйстве, а также приобретения скота на стороне.

К затратам по формированию основного стада относятся расходы по выращиванию собственного молодняка, переводимого в основное стадо, а также

затраты по приобретению взрослого скота на стороне. Все эти затраты организации учитывают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По дебету счета учитываются все затраты, относящиеся к формированию стада взрослого продуктивного и рабочего скота, а по кредиту - списываются затраты в дебет счета 01 «Основные средства».

В конце года после составления отчетной калькуляции разница между указанной стоимостью переведенного молодняка и его фактической себестоимостью списывается дополнительной проводкой или способом красное сторно со счета 11 «Животные на выращивании и откорме» на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» и со счета 08 на счет 01 «Основные средства». Стоимость взрослых животных, приобретенных со стороны, приходится по дебету счета 08 субсчета 8 «Приобретение взрослых животных по фактической себестоимости их приобретения, включая расходы по доставке».

При условии обеспечения кормами коров молочного направления, в соответствии с установленной нормой, производство молока может быть увеличено на 1144,4 ц. В случае ликвидации яловости, производство молока может быть увеличено на 3,48 ц. По результатам расчета яловости, было выявлено, что приплод получен в соответствии с поголовьем.

Также можно выделить следующие пути повышения продуктивности животных:

– повышение уровня кормления скота путём значительного увеличения в рационе питания животных доли концентрированных кормов, соломы, а также овощей;

– улучшение породного и возрастного состава стада. Тёлки старше 2-х лет способны участвовать в повышении поголовья. Поэтому необходимо, чтобы в стаде присутствовала большая их доля. Хозяйство может значительно увеличить производство молока путём систематического улучшения возрастного состава дойного стада коров;

– предотвращение падежа коров. Падеж коров может быть по вине хозяйства, по болезни животных, некачественное или неполноценное кормление. По-

этому для сокращения гибели животных необходимо: соблюдать правила санитарии в животноводческих помещениях, проводить регулярное ветеринарное обследование животных;

– сооружение в хозяйстве современных животноводческих помещений, необходимых для нормального содержания скота, производства продукции животноводства.

В соответствии с МСФО 41 биологические активы отражаются в отчетности отдельными статьями. Принятая в российской практике разделения всех активов только на внеоборотные и оборотные в контексте МСФО 41 неприменимо. Биологические активы в бухгалтерской (финансовой) отчетности, формируемой в формате МСФО, следует подразделять на группы по их биологическим свойствам. Данная проблема в настоящее время может быть решена дополнительной систематизацией и группировкой информации по биологическим активам при трансформации российской отчетности в формате МСФО.

МСФО охватывает всю область учета биологических активов, регламентируемых РСБУ. Однако учет биологических активов в АПК требует совершенствования всей системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в АПК, позволит адаптировать принципиальные аспекты МСФО 41 к национальным особенностям.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1 Гражданский Кодекс Российской Федерации Часть первая: от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 01.2016 № 7-ФЗ). Часть вторая от 26 января 1996 № 14-ФЗ (ред. от 29.06.2015) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

2 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: от 31 июля 1998 г. № 146–ФЗ. Часть вторая: от 5 августа 2000 г. №117-ФЗ [Электронный ресурс]: принят Гос. Думой 19.07.2000 г. (ред. от 15.02.2016 № 32-ФЗ) // СПС «Консультант Плюс».

3 Трудовой кодекс Российской Федерации ФЗ [Электронный ресурс]: Принят Государственной Думой 21 декабря 2001 г. Одобрен Советом Федерации 26 декабря 2001 года 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 30.12.2015 г.) // СПС «Консультант Плюс».

4 Уголовный Кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 № 63-ФЗ [Электронный ресурс]: принят Гос. Думой 24 мая 1996 г. Одобрен Советом Федерации 5 июня 1996 г. (ред. от 30.12.2015) // СПС «Консультант Плюс».

5 Конвенция относительно защиты заработной платы [Электронный ресурс] от 1 июля 1949 г. № 95 // СПС «Консультант Плюс».

6 О ратификации конвенций Международной организации труда (МОТ) [Электронный ресурс]: Указ Президиума ВС СССР от 31 января 1961 г. // СПС «Консультант Плюс».

7 О применении судами Российской Федерации Трудового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 17 марта 2004 г. № 2 (ред. от 24.11.2015 г.) // СПС «Консультант Плюс».

8 Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06 ноября 2011 № 402-ФЗ [Электронный ресурс]: принят Гос. Думой 22 ноября 2011 г.: одобр. Советом Федерации 29 ноября 2011 г. (ред. от 04.11.2014) // СПС «Консультант Плюс».

9 Федеральный закон «О племенном животноводстве» от 03 августа 1995 г. № 123-ФЗ [Электронный ресурс]: принят Гос. Думой 12 июля 1995 № 233-ФЗ (ред. от 13.07.2015) // СПС «Консультант Плюс».

10 Федеральный закон Российской Федерации «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ» и статью 3 Федерального закона «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций» [Электронный ресурс]: Принят Государственной Думой 22 мая 2015 г., одобрен Советом Федерации 3 июня 2015 г. (ред. от 15.02.2016 № 32-ФЗ) // СПС «Консультант Плюс».

11 Приказ Минсельхоза Российской Федерации «Об утверждении Методических рекомендаций по учету затрат в животноводстве» от 02 февраля 2004 г. № 73 [Электронный ресурс]: СПС «Консультант Плюс».

12 Приказ Минсельхоза Российской Федерации «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств сельскохозяйственных организаций» от 19.06.2002 г. № 559 [Электронный ресурс]: СПС «Консультант Плюс».

13 Приказ Минсельхоза Российской Федерации «Об утверждении Методических рекомендаций по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов в сельскохозяйственных организациях» от 31.01.2003 г. № 26 [Электронный ресурс]: СПС «Консультант Плюс».

14 Приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ 02 июля 2010 г. № 66н (ред. от 06.04.2015) // СПС «Консультант Плюс».

15 Приказ Минсельхоза России «Об утверждении Инструкции по заполнению типовых и ведомственных специализированных форм годовой бухгалтерской отчетности организациями агропромышленного комплекса за 2000 год» [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 24 ноября 2000 г. № 938 (ред. от 15.01.2002) // СПС «Консультант Плюс».

16 Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации» [Электронный ресурс]: Приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н. (ред. от 24.12.2010 № 186н) // СПС «Консультант Плюс».

17 47. Об утверждении специализированных форм первичной учетной документации [Электронный ресурс]: Приказ Минсельхоза РФ от 16 мая 2003 г. № 750 // СПС «Консультант Плюс».

18 Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. №44н (ред. от 25.10.2010 № 132н) // СПС «Консультант Плюс».

19 Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (ред. от 24.12.2010) // СПС «Консультант Плюс».

20 Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06 мая 1999 г. № 32н (ред. от 06.04.2015) // СПС «Консультант Плюс».

21 Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 06 мая 1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) // СПС «Консультант Плюс».

22 Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н (ред. от 24.12.2010) // СПС «Консультант Плюс».

23 Международный стандарт финансовой отчетности «Сельское хозяйство» (IAS) 41 [Электронный ресурс]: (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 25 ноября 2011 г. № 160н) (ред. от 11.06.2015) // СПС «Консультант Плюс».

24 Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и методических рекомендаций по его применению [Электронный

ресурс]: Приказ Минфина РФ от 13 июня 2001 г. № 654н // СПС «Консультант Плюс».

25 Методические рекомендации по корреспонденции счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных организаций, утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 29 января 2002 № 88 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

26 Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ услуг) в сельскохозяйственных организациях, утвержденные приказом Минсельхоза России от 6 июня 2003 г. № 792 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

27 Методические рекомендации по применению журнально - ордерной формы бухгалтерского учета в агропромышленных организациях утвержденные приказом Минсельхоза РФ от 12 марта 2003 г. № 385 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

28 Методические рекомендации по бухгалтерскому учету доходов и расходов деятельности сельскохозяйственных и других организаций АПК, утвержденные приказом Минсельхоза России от 31 января 2003 г. № 28 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант Плюс».

29 Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету сельскохозяйственной продукции и сырья [Электронный ресурс]: Постановление Государственного комитета РФ по статистике от 29 сентября 1997 г. № 68 // СПС «Консультант Плюс».

30 Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкций по его применению [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 31 октября 2000г. № 94н (ред. от 08.11.2010 г. № 142н) // СПС «Консультант Плюс».

31 Методические рекомендации по бухгалтерскому учету животных на выращивании и откорме в сельскохозяйственных организациях [Электронный ресурс]: Рекомендации Министерства сельского хозяйства Российской Федерации от 02 февраля 2004 г. № 73 // СПС «Консультант Плюс».

32 Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету доходов и расходов деятельности сельскохозяйственных и других организаций АПК [Электронный ресурс]: Приказ Минсельхоза РФ от 31 января 2003г. № 28 // СПС «Консультант Плюс».

33 Об утверждении Правил ведения учета в племенном скотоводстве молочного и молочно-мясного направлений продуктивности [Электронный ресурс]: Приказ Минсельхоза РФ от 1 февраля 2011 г. № 25 // СПС «Консультант Плюс».

34 Об утверждении методических рекомендаций по бухгалтерскому учету основных средств [Электронный ресурс]: Приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н (ред. от 24.12.2010 № 186н) // СПС «Консультант Плюс».

35 Методические указания о порядке пересчета действующих норм расхода сырья в нормы расхода молока базисной жирности на единицу готовой продукции на предприятиях молочной промышленности [Электронный ресурс]: Письмо Министерства мясной и молочной промышленности СССР от 25 ноября 1974 г. № 1-10-8412) // СПС «Консультант Плюс»;

36 Методические указания о порядке ведения первичного учета и осуществления оперативного контроля за расходом сырья на производство готовой продукции и полуфабрикатов на предприятиях молочной промышленности [Электронный ресурс]: Письмо Министерства мясной и молочной промышленности СССР от 14 апреля 1981 г. № 1-10-2449 // СПС «Консультант Плюс»;

37 Об утверждении норм негерметичных бумажных пакетов и пакетов из полиэтиленовой пленки с молочной продукцией при транспортировке, хранении и реализации в торговой сети [Электронный ресурс]: Приказ Государственного агропромышленного комитета РСФСР, Министерства торговли РСФСР от 18 ноября 1986 г. № 939, № 255 // СПС «Консультант Плюс»;

38 Об утверждении норм расхода и потерь сырья при производстве цельномолочной продукции на предприятиях молочной промышленности и организации работ по нормированию расхода сырья [Электронный ресурс]: Приказ

Государственного агропромышленного комитета СССР от 31 декабря 1987 г. № 1025 // СПС «Консультант Плюс».

39 Об утверждении методических рекомендаций по разработке норм естественной убыли [Электронный ресурс]: Приказ Министерства экономического развития от 31 марта 2003 г. № 95 // СПС «Консультант Плюс».

40 Об утверждении методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат и выхода продукции в молочном и мясном скотоводстве [Электронный ресурс]: Приказом Минсельхоза России от 21 декабря 2006г. ред. от августа 2014 г.).

41 Проект ПБУ /06 «Учет биологических активов и сельскохозяйственной продукции» [Электронный ресурс] – Режим доступа. – <http://www.mcx.ru/documents/document/show/2638.77.htm>

42 Комментарии к проекту ПБУ «Учет биологических активов [Электронный ресурс] – Режим доступа – <http://www.mcx.ru/documents/document/show/2638.77.htm>

43 Проект: Методические рекомендации по первичному применению ПБУ «Учет биологических активов» [Электронный ресурс] – Режим доступа. – URL: <http://www.mcx.ru/documents/document/show/2638.77.htm>

44 Проект: Методические рекомендации по учету биологических активов [Электронный ресурс] – Режим доступа – [mcx.ru>documents/file_document/show/9882.77.htm](http://www.mcx.ru/documents/file_document/show/9882.77.htm)

45 Адеева С.П. Особенности учета побочной продукции [Электронный ресурс] // – Учет в сельском хозяйстве. – № 8, 2011 г.

46 Алборов, Р. А. Использование справедливой стоимости в бухгалтерском учете биологических активов сельскохозяйственных организаций / Р. А. Алборов, С. В. Бодрикова, Е. В. Захарова // Вестник Ижевской государственной сельскохозяйственной академии. - 2007. - № 3 (13). - С. 57-60.

47 Алборов, Р. А. Учет биологических активов по справедливой стоимости в соответствии с МСФО 41 «Сельское хозяйство» / Е. В. Фастова, Р. А. Албо-

ров, С. М. Концевая // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2007. - № 1. – С. 33-39.

48 Бычкова С.М. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве [Электронный ресурс] / учебное пособие/ Бычкова С.М., Бадмаева Д.Г. – Москва: Издательство Эксмо, 2008. Режим доступа –<http://mirknig.com/2009/07/13/buxgalterskij-uchet-v-selskom-hozyajstve.html>.

49 Брагина Т.Е. Перспективы развития бухгалтерского учета /монография/ Давлетбаева Л.Р., Насырова А.Д., Нигматуллина Г.Р., Никитина А.А., Сайфутдинова Л.Р., Сафина З.З., Фаррахова Ф.Ф., Шайнурова З.М. [Электронный ресурс]: <http://elibrary.ru/item.asp?id=19395437> (дата обращения 15.07.2015 г.).

50 Газизьянова Ю.Ю. Учет биологических активов по справедливой стоимости на счетах бухгалтерского учета / Ю. Ю. Газизьянова // Вестник Самарского государственного экономического университета. - 2007. -№ 1. – С. 24-27.

51 Давлетбаева Л. Р. Учет наличия и движения животных в сельскохозяйственных организациях /монография/ Давлетбаева Л.Р., Насырова А.Д., Нигматуллина Г.Р., Сафина З.З. [Электронный ресурс]: <http://elibrary.ru/item.asp?id=19395922> (дата обращения 15.07.2015 г.).

52 Данкверт С.А. Экономический рост производства отраслей животноводства России. Методология и перспективы [Электронный ресурс]: диссертация доктора экономических наук. – Режим доступа – <http://www.dslib.net/economika-hoziajstva/jekonomicheskij-rost-proizvodstva-otraslej-zhivotnovodstva-rossii-metodologija-i.html>

53 Дунин И.М. Термины и определения, используемые в селекции, генетике и воспроизводстве сельскохозяйственных животных [Текст] / словарь /. – М. Издательство ВНИИПЛЕМ, 1996 г.

54 Иванцев И.В. Сдаем в аренду животных основного стада [Электронный ресурс] // Учет в сельском хозяйстве. – № 4, Апрель, 2011.

55 Зонова А.В. Бухгалтерский учет в схемах и таблицах [Текст] / учебное пособие/ Зонова А.В., Горячих С.П., Ливанова Р.В. – М.: издательство МАГИСТР 2013 г. – 71 с.

56 Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый) учет [Текст] / учебное пособие / – М.: Издательство ИНФРА-М, 2009 г. – 584 с.

57 Костомахин Н.М. Скотоводство [Текст] / учебник / Костомахин Н.М. – М.: Издательство Лань, 2009 г. – 246 с.

58 Матиташвили А.А. Учет на мясоперерабатывающих предприятиях [Электронный ресурс]: Режим доступа —<https://www.lawmix.ru/bux/120206>

59 Мирсаитова И.Р., Учет готовой продукции в предприятии ООО «Мендян» Альшеевского района [Электронный ресурс]: <http://elibrary.ru/item.asp?id=22779314> (дата обращения 17.07.2015 г.).

60 Мирсаитова И.Р. Особенности учета готовой продукции животноводства в ООО «Мендян» Альшеевского района / Мирсаитова И.Р., Нигматуллина Г.Р. / [Электронный ресурс]: <http://elibrary.ru/item.asp?id=23268610> (дата обращения 17.07.2015 г.).

61 Мирсаитова И.Р. Методические основы калькуляции готовой продукции / Мирсаитова И.Р., Нигматуллина Г.Р. [Электронный ресурс]: <http://elibrary.ru/item.asp?id=23796723> (дата обращения 20.07.2015 г.).

62 Мирсаитова И.Р. Особенности учета затрат в животноводстве / Мирсаитова И.Р., Нигматуллина Г.Р. [Электронный ресурс]: <http://elibrary.ru/item.asp?id=22696004> (дата обращения 21.07.2015 г.).

63 Мирсаитова И.Р. Учет готовой продукции в ООО «Мендян» Альшеевского района / Мирсаитова И.Р., Нигматуллина Г.Р. [Электронный ресурс]: URL: <http://elibrary.ru/item.asp?id=25044714> (дата обращения 16.07.2015 г.).

64 Морозова Т.Г. Региональная экономика [Электронный ресурс] / учебник / Т.Г. Морозова, М.П. Победина, Г.Б. Поляк. – Режим доступа – URL:<http://uchebnik.biz/book/485-regionalnaya-yekonomika/17-8-agropromy\shlennyj-kompleks.html>.

65 Насырова А.Д. Управленческий учет и затраты [Электронный ресурс]: URL: <http://elibrary.ru/item.asp?id=16338096> (дата обращения 09.03.2016 г.).

66 Ничук Р.П. Столовая предприятия. Организуем учет [Электронный ресурс] // – Учет в производстве. – №4, апрель 2010 г.

67 Пизенголец М.З. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учебник – М.: Финансы и статистика, 2002. – 400с.

68 Постникова Л. В. Переработка молока при производстве молочной продукции [Электронный ресурс] // – Учет в сельском хозяйстве. – № 4, 2015.

69 Постникова Л.В. Учет и анализ /учебно-методическое пособие / Л.В. Постникова, И.Ц. Елтунова/ М. – РГАУ–МСХА имени К.А. Тимирязева, 2014. – 41с.

70 Сергеева И. Особенности учета в молочном скотоводстве [Электронный ресурс] / И. Сергеева, Н. Губернаторова — Режим доступа — <http://www.glavbukh.ru/art/24557-osobennosti-ucheta-v-molochnom-jivotnovodstve#ixzz3opTRnJ00>

71 Стародубцева И. Натуральная заработная плата [Электронный ресурс]: Бухгалтерская газета № 3, 2015 г.

72 Степаненко Е.И. Теория и методология формирования системы показателей деятельности АПК имплементационного периода в условиях функционирования МСФО [Электронный ресурс]: <http://www.famous-scientists.ru/list/6401>.

73 Федорова Е. Я. Учет побочной продукции в животноводстве [Текст] // Федорова Е. Я., Ли О. Л. Проблемы современной экономики: материалы III междунар. науч. конф. (г. Челябинск, декабрь 2013 г.). — Челябинск: Два комсомольца, 2013. — С. 70-72.

74 Хоружий Л.И. Бухгалтерский учет /Учебное пособие для высших учебных заведений/ Алборов Р.А., Постникова Л.В., Расторгуева Р.Н., Хоружий Л.И. - М.: КолосС, 2004. – 511 с.

75 Шаповалова А.В. Особенности учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов [Электронный ресурс]: V Международная студенческая электронная научная конференция «Студенческий научный форум» 15

февраля – 31 марта 2013 г. – Режим доступа –
<http://www.scienceforum.ru/2013/272/3806>

76 Шишкеедова Н.Н. Калькуляция себестоимости молока [Электронный ресурс] // – Учет в сельском хозяйстве. – № 8 август, 2010 г.

77 Животноводство [Электронный ресурс] – Режим доступа.–
<http://bse.sci-lib.com/>

78 Животноводство [Электронный ресурс] – Режим доступа –
<http://websurveys.ru/region/rure50.htm>

79 Животноводство. Региональная экономика [Электронный ресурс] –
Режим доступа – <http://regionalnaya-economika.odn.org.ua/85.htm>

80 Животноводство России [Электронный ресурс] – Режим доступа –
<http://shbiznes.ru/zhivotnovodstvo-rossii/>

81 История Башкирского государственного аграрного университета
[Электронный ресурс] – Режим доступа –
http://www.bsau.ru/about_university/history/beginning/

82 Как определить живой и убойный вес скота без весов, с помощью измерений? [Электронный ресурс] — Режим доступа— <http://www.sovetferme.ru>

83 Определение количества подстилочного навоза [Электронный ресурс]
— Режим доступа — <http://agro-portal24.ru/agrohimiya/944-opredelenie-kolichestva-podstilochnogo-navoza>

84 Особенности технологии и учет затрат на производство мясной промышленности [Электронный ресурс] — Режим доступа — http://studopedia.ru/2_126264_osobennosti-tehnologii-i-uchet-zatrat-na-proizvodstvo-myasnoy-promishlennosti.html

85 Производство продуктов животноводства в хозяйствах всех категорий [Электронный ресурс] – Режим доступа –
http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/enterprise/economy/

86 Продовольственная и сельскохозяйственная организация Объединенных наций [Электронный ресурс] – Режим доступа –<http://www.fao.org/home/ru/>

87 Сельское хозяйство Башкортостана [Электронный ресурс] – Режим доступа – URL: <http://www.quickiwiki.com/ru/>

88 Счет 25 Общепроизводственные расходы [Электронный ресурс] — Режим доступа — <http://www.26-2.ru/art/178414-schet-25-obshcheproizvodstvennyye-rashody>

89 Упаковка молока и продуктов его переработки [Электронный ресурс] — Режим доступа — <http://www.znaytovar.ru/s/Upakovka-moloka-i-produktov-eg.html>

90 Учет затрат по формированию основного стада [Электронный ресурс] — Режим доступа — [:http://www.consensus-audit.ru/audit-info/article/buxgalterskij-finansovyij-uchet/5/6/.](http://www.consensus-audit.ru/audit-info/article/buxgalterskij-finansovyij-uchet/5/6/)

91 Учет молока и молочной продукции: оформление документов [Электронный ресурс]: — Режим доступа — [http://схучет.ru/articles/uchet-moloka-i-molochnoy-produktsii-oformlenie dokumentov/](http://схучет.ru/articles/uchet-moloka-i-molochnoy-produktsii-oformlenie-dokumentov/)

92 Целевое финансирование [Электронный ресурс] — Режим доступа.— [:http://businessman-consultant.blogspot.ru/2012/05/86](http://businessman-consultant.blogspot.ru/2012/05/86)

СТРУКТУРА ПОСЕВНЫХ ПЛОЩАДЕЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО ВИДАМ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КУЛЬТУР
(в хозяйствах всех категорий; в процентах от всей посевной площади)

Годы	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Показатель																			
Кормовые культуры	36,1	34,5	33,7	34,0	34,1	33,0	32,1	32,4	30,6	28,5	27,1	26,1	24,1	23,5	24,0	23,7	23,0	22,1	21,8
в т.ч. кормовые корнеплодные культуры (вкл. сахарную свеклу на корм скоту)	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Однолетние травы	8,2	7,8	7,7	7,3	7,0	6,8	7,6	7,7	7,1	6,5	6,2	6,0	5,6	5,8	6,2	6,4	6,2	5,9	5,8
Многолетние травы	19,4	19,8	20,2	20,6	21,3	21,2	20,2	20,8	20,2	19,2	18,3	17,6	16,1	15,3	15,2	14,5	14,5	13,9	13,8
Кукуруза на корм	6,4	5,3	4,5	4,8	4,3	3,8	3,2	2,9	2,4	2,1	2,0	2,0	1,9	1,9	2,0	2,1	1,8	1,8	1,8

ПОСЕВНЫЕ ПЛОЩАДИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ КУЛЬТУР ПО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(хозяйства всех категорий; тыс. га)

Показатель	Годы																								
	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Кормовые культуры	44 560	44 039	42 474	40 987	39 596	37 056	35 900	33 186	30 758	29 877	28 899	27 652	26 777	25 369	23 652	21 610	20 395	19 532	18 560	18 288	18 071	18 137	17 501	17 217	17 127
в т.ч. кормовые корнеплодные культуры (вкл. сахарную свеклу на корм скоту)	732	599	495	383	299	243	222	191	157	169	151	143	127	104	93	70	62	56	51	49	50	53	49	48	50
Однолетние травы	12 612	11 747	11 210	10 468	10 319	9 350	8 197	7 550	7 027	6 409	5 946	5 659	6 318	6 041	5 475	4 930	4 640	4 489	4 326	4 488	4 680	4 913	4 696	4 625	4 582
Многолетние травы	18 287	19 501	18 813	18 831	19 250	19 518	19 341	19 074	18 437	18 066	18 046	17 759	16 864	16 261	15 633	14 557	13 775	13 119	12 397	11 898	11 463	11 134	11 038	10 825	10 808
Кукуруза на корм	10 089	9 606	9 535	8 862	7 420	6 147	6 359	5 053	4 059	4 231	3 668	3 162	2 707	2 255	1 863	1 570	1 504	1 500	1 457	1 504	1 502	1 628	1 400	1 406	1 384

ПОГОЛОВЬЕ СКОТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (на конец года тыс. гол.)

Показатель	Годы																							
	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Хозяйства всех категорий	57043,0	54676,7	52226,0	48914,0	43296,5	39696,0	35102,8	31519,9	28480,8	28060,3	27519,8	27390,2	26846,1	25091,1	23153,8	21625,0	21561,6	21546,0	21038,0	20671,3	19967,9	20111,0	19930,4	19564,0
в т. ч. коровы	20556,9	20564,1	20243,4	19831,3	18397,9	17436,4	15874,1	14536,4	13473,2	13138,6	12742,6	12310,7	11854,2	11083,3	10244,1	9522,2	9359,7	9320,2	9125,6	9025,8	8843,5	8975,6	8858,6	8661,0
Сельскохозяйственные организации	47177,0	43910,6	40238,7	36268,0	31120,3	27724,8	23683,9	20591,9	18054,0	17453,3	16509,3	15817,9	15017,5	13493,5	12116,8	11064,4	10616,4	10296,4	9863,4	9555,2	9256,5	9165,1	9060,2	8800,5
в т. ч. коровы	15322,1	14787,8	13692,3	12776,8	11422,2	10455,2	9138,7	8048,9	7240,4	6907,4	6486,5	6089,4	5652,9	5126,8	4670,2	4282,0	4077,1	3974,5	3862,8	3767,6	3712,7	3712,1	3640,1	3532,5
Хозяйства населения	9866,0	10653,9	11584,7	12026,8	11559,7	11393,9	10901,3	10425,2	9918,8	10092,1	10467,8	10960,9	11119,4	10794,4	10197,5	9629,3	9853,1	10026,2	9943,0	9758,7	9235,6	9253,1	8939,2	8715,0
в т. ч. коровы	5234,8	5735,1	6376,1	6771,6	6690,7	6705,0	6483,2	6237,7	5979,4	5979,4	5997,1	5940,2	5884,4	5603,1	5207,0	4827,1	4805,3	4816,0	4726,4	4624,7	4411,8	4399,3	4239,6	4088,5
К(Ф)Х и ИП	–	112,2	402,6	619,2	616,5	577,3	517,6	502,8	508,0	514,9	542,7	611,5	709,2	803,2	839,4	931,4	1092,1	1223,4	1231,6	1357,5	1475,7	1692,8	1930,9	2048,5
в т. ч. коровы	–	41,2	175,0	282,9	285,0	276,2	252,2	249,8	253,4	251,8	258,9	281,1	316,9	353,5	366,9	413,2	477,3	529,7	536,4	633,6	718,9	864,4	979,0	1040,0

СТРУКТУРА ПОГОЛОВЬЯ КРС В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(в процентах от поголовья животных в хозяйствах всех категорий на конец года)

Показатель	Годы																							
	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Сельскохозяйственные организации	82,7	80,3	77,0	74,1	71,9	69,8	67,5	65,3	63,4	62,2	60,0	57,8	55,9	53,8	52,3	51,2	49,2	47,8	46,9	46,2	46,4	45,6	45,5	45,0
в т. ч. коровы	74,5	50,9	49,5	47,7	46,3	45,6	45,0	43,6	42,6	42,3	41,8	42,0	41,4	41,1	40,8	52,6	50,9	49,5	47,7	46,3	45,6	45,0	43,6	42,6
Хозяйства населения	17,3	19,5	22,2	24,6	26,7	28,7	31,1	33,1	34,8	36,0	38,0	40,0	41,4	43,0	44,1	44,5	45,7	46,5	47,3	47,2	46,2	46,0	44,8	44,5
в т. ч. коровы	25,5	27,9	31,5	34,2	36,4	38,4	40,8	42,9	44,4	45,5	47,1	48,3	49,6	50,5	50,8	50,7	51,3	51,7	51,8	51,2	49,9	49,0	47,9	47,2
К(Ф)Х и ИП	-	0,2	0,8	1,3	1,4	1,5	1,5	1,6	1,8	1,8	2,0	2,2	2,7	3,2	3,6	4,3	5,1	5,7	5,8	6,6	7,4	8,4	9,7	10,5
в т. ч. коровы	-	0,2	0,9	1,4	1,5	1,6	1,6	1,7	1,9	1,9	2,0	2,3	2,7	3,2	3,6	4,3	5,1	5,7	5,9	7,0	8,1	9,6	11,0	12,0

ПРОИЗВОДСТВО МОЛОКА В ХОЗЯЙСТВАХ ВСЕХ КАТЕГОРИЙ, (в тыс. тонн)

Год иссл.	Итого за год	Кварталы				Месяцы											
		I	II	III	IV	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь
1999	32 274	5 846	10 784	10 347	5 297	1 697	1 832	2 317	3 066	3 607	4 111	3 856	3 530	2 961	2 149	1 565	1 583
2000	32 259	5 861	10 646	10 323	5 429	1 703	1 853	2 305	3 049	3 590	4 007	3 891	3 515	2 917	2 160	1 613	1 656
2001	32 874	5 879	10 766	10 419	5 810	1 731	1 832	2 316	3 076	3 645	4 045	3 931	3 581	2 907	2 275	1 750	1 785
2002	33 462	6 240	10 813	10 352	6 057	1 928	1 949	2 363	3 088	3 671	4 054	3 915	3 548	2 889	2 368	1 828	1 861
2003	33 316	6 358	10 519	10 400	6 039	1 961	1 983	2 414	3 053	3 531	3 935	3 902	3 567	2 931	2 378	1 798	1 863
2004	31 861	6 149	10 081	9 844	5 787	1 900	1 923	2 326	2 934	3 401	3 746	3 668	3 377	2 799	2 259	1 729	1 799
2005	31 070	5 880	9 677	9 559	5 954	1 838	1 832	2 210	2 811	3 258	3 608	3 542	3 273	2 744	2 314	1 782	1 858
2006	31 339	5 946	9 552	9 633	6 208	1 785	1 882	2 279	2 699	3 169	3 684	3 584	3 240	2 809	2 323	1 958	1 927
2007	31 988	6 080	9 723	9 766	6 419	1 834	1 920	2 326	2 751	3 243	3 729	3 636	3 286	2 844	2 386	2 034	1 999
2008	32 363	6 218	9 814	9 835	6 496	1 853	1 997	2 368	2 776	3 275	3 764	3 644	3 308	2 883	2 407	2 056	2 033
2009	32 570	6 201	9 764	9 898	6 707	1 863	1 971	2 367	2 767	3 237	3 760	3 652	3 326	2 920	2 441	2 116	2 150
2010	31 847	6 270	9 610	9 573	6 394	1 903	1 993	2 374	2 754	3 212	3 644	3 537	3 215	2 821	2 341	2 008	2 045
2011	31 646	6 109	9 380	9 524	6 633	1 850	1 939	2 320	2 675	3 132	3 573	3 459	3 214	2 851	2 391	2 097	2 145
2012	31 756	6 434	9 480	9 427	6 415	1 949	2 051	2 434	2 739	3 170	3 571	3 432	3 181	2 814	2 347	2 020	2 048
2013	30 529	6 155	9 007	9 074	6 293	1 871	1 962	2 322	2 598	3 002	3 407	3 300	3 067	2 707	2 273	1 991	2 029
2014	30 791	6 114	9 018	9 184	6 428	1 862	1 943	2 309	2 596	3 009	3 413	3 344	3 095	2 745	2 323	2 034	2 071
2015	–	6 210	8 941	–	–	1 897	1 974	2 339	2 596	2 986	3 359	3 294	–	–	–	–	–

ПРОДУКТИВНОСТЬ СКОТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО КАТЕГОРИЯМ ХОЗЯЙСТВ, (надой молока на 1 корову, кг)

Показатель	Годы																								
	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Хозяйства всех категорий	2 731	2 567	2 332	2 328	2 162	2 153	2 144	2 239	2 381	2 432	2 502	2 651	2 797	2 949	3 037	3 176	3 356	3 501	3 595	3 737	3 776	3 851	3 898	3 893	2 731
Сельхоз организации	2 783	2 574	2 243	2 246	2 033	2 016	1 965	2 074	2 242	2 282	2 341	2 551	2 802	2 976	3 065	3 280	3 564	3 758	3 892	4 089	4 189	4 306	4 521	4 519	2 783
Хозяйства населения	2 576	2 543	2 545	2 497	2 407	2 388	2 412	2 462	2 558	2 615	2 687	2 767	2 812	2 948	3 043	3 130	3 249	3 378	3 456	3 513	3 510	3 553	3 486	3 496	2 576
КФХ и ИП	4 448	6 072	2 799	2 453	2 001	1 989	1 993	2 077	2 135	2 186	2 253	2 328	2 401	2 538	2 565	2 607	2 642	2 714	2 746	3 268	3 291	3 360	3 372	3 323	10 808

ПРОИЗВОДСТВО МОЛОКА В ХОЗЯЙСТВАХ ВСЕХ КАТЕГОРИЙ
(в проценте к соответствующему периоду предыдущего года)

Год исследо- вания	Итого за год	Кварталы				Месяцы											
		I	II	III	IV	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь
1999	97,0	96,0	95,9	97,0	100,9	96,4	97,0	95,0	94,7	96,6	96,1	95,6	96,7	99,2	100,4	100,4	102,2
2000	100,0	100,3	98,7	99,8	102,5	100,4	101,1	99,5	99,5	99,5	97,5	100,9	99,6	98,5	100,5	103,1	104,6
2001	101,9	100,3	101,1	100,9	107,0	101,7	98,9	100,5	100,9	101,5	101,0	101,0	101,9	99,7	105,3	108,5	107,7
2002	101,8	106,1	100,4	99,4	104,3	111,4	106,3	102,0	100,4	100,7	100,2	99,6	99,1	99,4	104,1	104,4	104,3
2003	99,6	101,9	97,3	100,5	99,7	101,7	101,8	102,2	98,9	96,2	97,1	99,7	100,5	101,4	100,4	98,4	100,1
2004	95,6	96,7	95,8	94,7	95,8	96,9	97,0	96,3	96,1	96,3	95,2	94,0	94,7	95,5	95,0	96,2	96,5
2005	97,5	95,6	96,0	97,1	102,9	96,7	95,2	95,1	95,8	95,8	96,3	96,5	96,9	98,1	102,5	103,1	103,3
2006	100,9	101,1	98,7	100,8	104,3	97,2	102,7	103,1	96,0	97,3	102,1	101,2	99,0	102,4	100,4	102,3	103,7
2007	102,1	102,3	101,8	101,4	103,4	102,7	102,0	102,1	101,9	102,3	101,2	101,5	101,4	101,2	102,7	103,8	103,8
2008	101,2	102,3	100,9	100,7	101,2	101,1	104,0	101,8	100,9	101,0	100,9	100,2	100,7	101,4	100,9	101,1	101,7
2009	100,6	99,7	99,5	100,6	103,3	100,5	98,7	100,0	99,7	98,8	99,9	100,2	100,5	101,3	101,4	103,0	105,7
2010	97,8	101,1	98,4	96,7	95,3	102,1	101,1	100,3	99,6	99,2	96,9	96,9	96,7	96,6	95,9	94,9	95,1
2011	99,4	97,4	97,6	99,5	103,7	97,2	97,3	97,7	97,1	97,5	98,0	97,8	100,0	101,1	102,1	104,5	104,9
2012	100,3	105,3	101,1	99,0	96,7	105,4	105,8	104,9	102,4	101,2	100,0	99,2	99,0	98,7	98,2	96,3	95,4
2013	96,1	95,7	95,0	96,3	98,1	96,0	95,6	95,4	94,8	94,7	95,4	96,1	96,4	96,2	96,8	98,6	99,1
2014	99,9	99,3	99,2	100,1	101,2	99,5	99,1	99,4	99,1	99,3	99,2	100,2	99,8	100,3	101,2	101,2	101,2
2015	–	100,9	99,1	–	–	101,2	100,9	100,6	100,0	99,2	98,4	98,5	–	–	–	–	–

ПРОИЗВОДСТВО СКОТА И ПТИЦЫ НА УБОЙ В ЖИВОМ ВЕСЕ В ХОЗЯЙСТВАХ ВСЕХ КАТЕГОРИЙ, (в тыс. тонн)

Год исследо- вания	Итого за год	Кварталы				Месяцы											
		I	II	III	IV	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь
1999	6 813	1 427	1 257	1 402	2 727	454	472	501	448	414	395	413	449	540	730	963	1 034
2000	7 029	1 442	1 315	1 482	2 790	447	480	515	461	435	419	438	476	568	751	982	1 057
2001	7 039	1 453	1 293	1 491	2 802	467	477	509	459	426	408	436	479	576	755	985	1 062
2002	7 374	1 527	1 390	1 532	2 925	492	501	534	489	457	444	451	489	592	785	1 015	1 125
2003	7 758	1 663	1 492	1 615	2 988	528	556	579	528	482	482	485	504	626	811	1 023	1 154
2004	7 831	1 660	1 513	1 654	3 004	527	553	580	536	490	487	497	518	639	807	1 029	1 168
2005	7 726	1 615	1 487	1 644	2 980	515	530	570	525	482	480	491	514	639	814	1 016	1 150
2006	8 064	1 670	1 585	1 736	3 073	525	555	590	545	537	503	517	546	673	848	1 052	1 173
2007	8 746	1 808	1 750	1 920	3 268	581	590	637	596	598	556	582	603	735	902	1 103	1 263
2008	9 331	1 950	1 895	2 046	3 440	621	648	681	658	633	604	619	639	788	958	1 149	1 333
2009	9 972	2 071	2 011	2 229	3 661	660	685	726	695	674	642	675	699	855	1 024	1 226	1 411
2010	10 553	2 237	2 168	2 358	3 790	712	732	793	753	731	684	712	735	911	1 064	1 272	1 454
2011	10 965	2 313	2 279	2 497	3 876	740	755	818	775	773	731	745	796	956	1 094	1 300	1 482
2012	11 621	2 508	2 487	2 660	3 966	795	826	887	843	841	803	812	858	990	1 142	1 333	1 491
2013	12 223	2 645	2 659	2 835	4 084	852	865	928	918	888	853	897	899	1 039	1 182	1 365	1 537
2014	12 912	2 738	2 812	2 994	4 320	884	895	959	963	942	907	940	946	1 108	1 248	1 433	1 639
2015	—	2 942	2 928	—	—	953	952	1 037	998	984	946	991	—	—	—	—	—

ПРОДУКТИВНОСТЬ СКОТА И ПТИЦЫ В СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Годы	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Показатель															
Среднегодовой надой молока на одну корову, тыс. кг.	2 142	2 209	2 349	3 016	3 208	3 324	3 465	3 627	3 665	3 852	3 747	3 461	3 697	3 761	3 881
Среднегодовая яйценоскость кур-несушек, шт.	260	268	269	293	298	306	310	310	300	310	311	310	307	296	271
Среднегодовой настриг шерсти с одной овцы (в физическом весе), кг	2,3	2,1	2,2	2,0	2,0	2,1	2,0	2,1	2,2	2,4	2,3	2,3	2,1	1,8	1,8

ПРИЛОЖЕНИЕ 10

ПРОИЗВОДСТВО СКОТА И ПТИЦЫ НА УБОЙ В ЖИВОМ ВЕСЕ В ХОЗЯЙСТВАХ ВСЕХ КАТЕГОРИЙ,
(в проценте к соответствующему периоду предыдущего года)

Год исследо- вания	Итого за год	Кварталы				Месяцы											
		I	II	III	IV	Январь	Февраль	Март	Апрель	Май	Июнь	Июль	Август	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь	Декабрь
1999	90,7	92,3	89,6	87,5	92,2	91,9	92,0	93,1	89,8	89,6	89,3	87,5	87,5	87,5	89,7	93,6	92,7
2000	103,2	101,1	104,6	105,7	102,3	98,5	101,8	102,7	102,8	105,1	106,1	106,1	105,9	105,1	102,9	102,0	102,2
2001	100,1	100,7	98,3	100,7	100,4	104,3	99,4	98,9	99,6	97,9	97,4	99,6	100,7	101,5	100,5	100,3	100,4
2002	104,8	105,1	107,5	102,7	104,4	105,4	104,9	105,0	106,6	107,1	108,9	103,5	102,1	102,7	104,0	103,1	105,9
2003	105,2	108,9	107,3	105,4	102,2	107,5	111,0	108,4	107,9	105,6	108,4	107,4	103,2	105,7	103,3	100,8	102,6
2004	100,9	99,8	101,4	102,5	100,5	99,6	99,5	100,2	101,5	101,7	101,0	102,5	102,8	102,1	99,4	100,6	101,2
2005	98,7	97,3	98,3	99,4	99,2	97,8	95,9	98,2	98,0	98,4	98,6	98,8	99,1	100,0	100,9	98,8	98,4
2006	104,4	103,4	106,6	105,6	103,1	102,0	104,8	103,5	103,8	111,3	104,9	105,3	106,2	105,4	104,1	103,5	102,1
2007	108,5	108,3	110,4	110,6	106,3	110,7	106,2	108,0	109,4	111,4	110,4	112,5	110,5	109,1	106,4	104,8	107,7
2008	106,7	107,9	108,3	106,5	105,3	107,0	109,9	106,8	110,5	105,8	108,7	106,2	106,1	107,2	106,2	104,2	105,5
2009	106,9	106,2	106,1	108,9	106,4	106,3	105,6	106,6	105,6	106,5	106,3	109,0	109,2	108,6	106,9	106,7	105,9
2010	105,8	108,1	107,8	105,8	103,5	107,8	106,9	109,3	108,3	108,4	106,6	105,6	105,2	106,4	103,9	103,7	103,1
2011	103,9	103,4	105,1	105,9	102,3	104,0	103,2	103,1	102,9	105,8	106,9	104,6	108,3	105,0	102,8	102,2	101,9
2012	106,0	108,4	109,1	106,6	102,3	107,4	109,3	108,5	108,7	108,9	109,7	108,9	107,8	103,6	104,4	102,5	100,6
2013	105,2	105,5	106,9	106,6	103,0	107,1	104,8	104,6	109,0	105,6	106,2	110,5	104,7	104,9	103,5	102,4	103,1
2014	104,2	103,5	104,1	104,5	104,6	103,8	103,5	103,3	103,2	104,3	104,8	103,7	104,2	105,4	104,4	103,8	105,5
2015	–	106,2	104,1	–	–	106,1	104,9	107,4	103,7	104,5	104,2	105,3	–	–	–	–	–

ТОВАРНОСТЬ ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА
(в процентах от общего объема производства на конец года)

Годы \ Показатель	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Хозяйства всех категорий						
Скот и птица (в живом весе)	76,0	78,8	80,3	81,6	83,3	85,5
в т. ч. КРС	74,2	76,6	75,6	74,7	75,4	75,4
Молоко	59,0	58,9	60,0	60,6	62,0	61,6
Сельскохозяйственные организации						
Скот и птица (в живом весе)	103,4	102,9	102,9	103,1	102,5	102,8
в т. ч. КРС	116,7	116,1	115,0	117,1	116,6	115,4
Молоко	92,3	92,0	92,3	92,1	92,9	92,6

ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКТОВ ЖИВОТНОВОДСТВА
(все категории хозяйств)

Показатель	Январь-июль 2015 г.	
	тыс. тонн	в % к январю-июлю 2014г.
Производство скота и птицы на убой (в живом весе)	157,8	93,8
в сельхозорганизациях	73,5	88,8
в хозяйствах населения	74,3	97,5
в крестьянско-фермерских хозяйствах и у индивидуальных предпринимателей	10	108,6
Производство молока	1 068,5	98,1
в сельхозорганизациях	323,3	96,1
в хозяйствах населения	662,6	97,6
в крестьянско-фермерских хозяйствах у индивидуальных предпринимателей	82,9	111,9
Производство яиц млн. шт.	548,7	87,5
в сельхозорганизациях	338,9	82,0
в хозяйствах населения	199,3	97,8
в крестьянско-фермерских хозяйствах у индивидуальных предпринимателей	10,5	101,5

ПОГОЛОВЬЕ СКОТА
(все категории хозяйств)

Показатель	Январь-июль 2015 г.	
	тыс. голов	в % к январю-июлю 2014г.
Крупный рогатый скот	1 267,9	97,4
в сельхозорганизациях	399,9	91,6
в хозяйствах населения	727,7	98,5
в крестьянско-фермерских хозяйствах и у индивидуальных предпринимателей	140,3	110,7
В том числе коровы	482,5	97,5
в сельхозорганизациях	155,8	92,4
в хозяйствах населения	273,5	97,5
в крестьянско-фермерских хозяйствах у индивидуальных предпринимателей	53,2	115,7
Свины	398,8	146,4
в сельхозорганизациях	323,3	175,2
в хозяйствах населения	61,1	86,5
в крестьянско-фермерских хозяйствах у индивидуальных предпринимателей	14,5	83,6
Овцы и козы	926,2	101,8
в сельхозорганизациях	21,8	99,9
в хозяйствах населения	805,4	101,4
в крестьянско-фермерских хозяйствах у индивидуальных предпринимателей	99,0	105,3

**МЕСТО РЕСПУБЛИКИ БАШКОРТОСТАН ПО ПРОИЗВОДСТВУ
ПРОДУКЦИИ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА СРЕДИ СУБЪЕКТОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
(предварительные данные)**

Показатель	В Российской Федерации		В Приволжском федеральном округе	
	Место	Доля	место	Доля
Продукция сельского хозяйства	7	3,2	2	13,6
Производство зерновых и зернобобовых культур (в весе после доработки)	16	2,3	4	11,6
Производство сахарной свеклы	11	3,7	3	22,6
Производство подсолнечника	15	2,3	5	7,3
Производство картофеля	3	3,8	2	15,5
Производство овощей	13	2,3	4	10,6
Поголовье крупного рогатого скота	1	6,4	1	22,4
Поголовье свиней	24	1,4	5	7,9
Поголовье овец и коз	9	3,4	1	28,7
Поголовье лошадей	3	9,2	1	51,1
Объем производства скота и птицы на убой в живом весе	5	3,1	2	14,1
Производство молока	1	5,7	1	18,7
Производство молока	16	2,5	5	9,8
Производство меда (товарный)	1	9,8	1	26,6

ПОГОЛОВЬЕ СКОТА В РЕСПУБЛИКЕ БАШКОРТОСТАН С 1990-2015 гг.
(в хозяйствах всех категорий, тыс. гол.)

Год	Крупный рогатый скот	В том числе коровы
1990	2 415,0	812,5
1991	2 392,9	828,4
1992	2 354,7	847,5
1993	2 354,2	877,1
1994	2 312,9	888,9
1995	2 226,6	872,6
1996	2 203,4	875,6
1997	2 101,5	857,0
1998	2 012,4	827,4
1999	1 807,2	775,0
2000	1 721,7	751,5
2001	1 686,9	731,1
2002	1 786,6	734,5
2003	1 779,8	729,1
2004	1 708,2	692,4
2005	1 706,8	689,1
2006	1 644,8	648,8
2007	1 689,0	666,5
2008	1 746,4	674,6
2009	1 765,6	675,3
2010	1 753,6	670,3
2011	1 299,3	515,3
2012	1 248,2	496,3
2013	1 254,3	496,6
2014	1 240,1	494,1
2015	1 220,1	485,5

ПРИЛОЖЕНИЕ 16

**ОБЪЕКТЫ ПЛАНИРОВАНИЯ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ И
ИСЧИСЛЕНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)
ЖИВОТНОВОДСТВА**

№ № п/п	Объекты планирования и учета производственных затрат	Объекты исчисления себестоимости продукции	Единица исчисления себестоимости продукции
1.	Молочный КРС		
1.1.	Основное стадо молочного скота (коровы и быки производители)	Приплод	1 голова
		Молоко	1 центнер
1.2	Животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов, коровы, бычки-производители, и волы, выбракованные из основного стада коровы – кормилицы)	Прирост живой массы	1 центнер
		Живая масса	1 центнер
2	Мясной КРС		
2.1	Основное стадо мясного скота (коровы, быки-производители, и телята до 8 месяцев)	Приплод	1 голова
		Прирост живой массы	1ц
2.2	Животные на выращивании и откорме (телки и бычки всех возрастов старше 8 месяцев, коровы, бычки-производители, и волы, выбракованные из основного стада)	Прирост живой массы	1 центнер
		Живая масса	1 центнер
3	Буйволы, яки (включая сарлыков)		
3.1	Основное стадо буйволов (буйволицы, буйволы-производители)	Приплод	1 голова
		Молоко	1 центнер
3.2	Животные на выращивании и откорме	Прирост живой массы	1 центнер
4	Свиноводство		
4.1	Основное стадо свиней (свиноматки основные, хряки-производители, поросята до отъема)	Поросята-отъемыши,	1 голова
		Прирост живой массы	1 центнер
4.2	Свиньи на выращивании и откорме	Прирост живой массы	1 центнер
		Живая масса	1 центнер
5	Овцеводство (козоводство), (тонкорунное, полутонкорунное, полугрубошерстное, грубошерстное – раздельно)		
5.1	Основное стадо овец (овцематки с ягнятами до отбивки, бараны-производители, бараны-пробники)	Ягнята на момент отбивки	1 голова
		Шерсть, пух, молоко	1 центнер
5.2	Овцы на выращивании и откорме	Прирост живой массы	1 центнер
		Шерсть	1 центнер
6	Овцеводство каракульское и смушковое		
6.1	Основное стадо овец (овцематки с ягнятами до отбивки, бараны-производители, бараны-пробники)	Приплод	1 голова
		Шерсть	1 центнер
6.2	Овцы на выращивании (после отбивки) и откорме	Прирост живой массы	1 центнер
		Шерсть	1 центнер
7	Птицеводство		

7.1	Взрослое стадо	Яйца	1 тыс. штук
7.2	Молодняк на выращивании	Прирост живой массы	1 центнер
8	Инкубатории		
8.1	Инкубатория яиц	Птенцы суточные	1 тыс. голов
9	Коневодство		
9.1	Основное стадо	Приплод	1 голова
		Молоко	1 центнер
		Прирост живой массы жеребят	1 центнер
		Работа	1 рабочий день
9.2	Молодняк на выращивании	Прирост живой массы	1 центнер
10	Ослы, мулы (включая лошаков), пони		
10.1	Выращивание ослов, мулов, пони (ослицы, ослы-производители, ослы-кастраты, молодняк ослов всех возрастов, мулы рабочие, мулы всех возрастов, пони)	Приплод	1 голова
		Прирост	1 голова
		Работа	1 рабочий день
11	Оленеводство и верблюдоводство		
11.1	Основное стадо, выращивание молодняка и откорм взрослого скота	Приплод	1 голова
		Молоко	1 центнер
		Работа	1 рабочий день
		Прирост	1 голова
		Панты сырые	1 килограмм
12	Кролиководство и пушное звероводство		
12.1	Основное стадо всех возрастов	Деловой молодняк	1 голова
		Прирост живой массы	1 центнер
13	Рыбоводство, пчеловодство, шелководство, искусственное осеменение животных		
13.1	Рыбоводство	Мальки	1 тыс. штук
		Сеголетки, годовики	1 центнер
		Ремонтный молодняк	1 центнер
		Рыба	1 центнер
13.2	Пчеловодство	Мед пчелиный	1 центнер
		Воск пчелиный	1 центнер
		Прополис	1 килограмм
		Яд пчелиный (сырец)	1 грамм
		Маточное молочко	1 грамм
		Неплодная матка	1 штука
		Матка пчелиная плодная	1 штука
		Пакеты с пчелами (рой)	1 штука
		Семья пчел	1 штука
		Соты	1 штука
		Соторамка	1 штука
		Пыльца цветочная	1 грамм
		Работа по опылению культур	1 гектар
13.3	Шелководство	Коконь тутового шелкопряда	1 центнер
		Грена	1 килограмм
13.4	Получение спермы	Сперма	1 миллилитр

ПРИЛОЖЕНИЕ 17
ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ ЖИВОТНОВОДСТВА СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫМИ
ОРГАНИЗАЦИЯМИ В РЕСПУБЛИКЕ БАШКОРТОСТАН ЗА ЯНВАРЬ-ИЮЛЬ 2015 Г. (ПО
РАЙОНАМ)

Наименование районов	Скот и птица на убой (в живом весе)		Молоко	
	Тонн	январь-июль 2015г. в % к январю-июлю 2014г.	Тонн	январь-июль 2015г. в % к январю-июлю 2014г.
По республике	72 038,4	88,8	320 140,2	95,9
Абзелиловский	292,7	103,1	2 254,4	92,8
Альшеевский ¹	900,3	83,7	4 822,6	96,8
Архангельский	50,6	60,5	930,3	100,4
Аскинский	106,5	93,0	828,6	99,5
Аургазинский	1 951,6	142,2	11 963,8	92,2
Баймакский	170,5	22,3	2 293,7	104,7
Бакалинский	618,4	95,8	5 575,4	96,9
Балтачевский	238,8	31,9	6 689,2	95,1
Белебеевский ¹	400,3	25,4	4 513,0	87,2
Белокотайский	138,2	69,5	2 798,0	98,7
Белорецкий ¹	7,7	32,1	–	87,1
Бижбулякский	394,8	106,8	5 579,8	96,9
Бирский	2 738,0	131,0	3 474,3	100,9
Благоварский	9 708,1	195,6	4 117,6	88,0
Благовещенский	6 240,3	64,6	3 012,2	112,4
Буздякский	359,9	54,9	5 517,3	77,6
Бураевский	315,6	97,3	6 087,6	105,5
Бурзянский	25,2	48,8	201,1	62,7
Гафурийский	105,7	76,4	2 190,6	108,9
Давлекановский	270,0	60,7	6 235,9	114,3
Дуванский	1 228,2	91,0	6 791,2	101,2
Дюртюлинский	1 268,0	101,4	21 629,3	100,0
Ермекеевский	273,5	62,4	2 638,8	94,7
Зианчуринский	298,7	66,9	3 349,1	54,4
Зилаирский	–	–	–	7,3
Иглинский	245,3	107,1	4 237,7	98,4
Илишевский	995,8	61,9	16 896,4	95,5
Ишимбайский	211,2	45,5	2 988,3	95,6
Калтасинский	110,1	114,4	2 962,4	101,7
Караидельский	179,0	63,1	2 894,7	109,5
Кармаскалинский	469,0	66,8	10 028,5	93,5
Кигинский	178,6	88,1	1 984,9	95,5
Краснокамский	1 499,2	119,9	7 536,7	120,6
Кугарчинский	329,4	77,3	4 362,8	71,8
Куюргазинский	706,9	71,7	5 059,7	71,2
Кушнаренковский	72,0	113,9	1 575,1	78,4
Мелеузовский	19 345,4	109,4	9 966,5	96,0
Мечетлинский	335,7	75,8	3 764,5	112,3
Мишкинский ¹	–	76,1	–	100,6
Миякинский	567,7	68,4	8 876,1	88,1
Нуримановский	125,0	57,9	2 600,1	117,3
Салаватский	99,0	103,3	1 021,9	76,3
Стердибашевский	275,4	109,0	6 058,4	108,7
Стерлитамакский ¹	6 405,6	91,8	24 518,5	99,9

Татышлинский	1 090,3	106,3	13 631,0	101,2
Туймазинский ¹	1 007,6	79,6	8 737,7	95,9
Уфимский ¹	3 190,7	32,5	10 487,8	89,9
Учалинский	542,0	95,9	5 188,4	83,7
Федоровский	518,4	96,4	5 513,2	101,1
Хайбуллинский ¹	84,1	37,8	–	17,7
Чекмагушевский ¹	1 640,2	87,4	28 814,2	103,7
Чишминский ¹	1 154,4	74,5	6 066,5	88,1
Шаранский	353,0	62,1	2 687,0	88,1
Янаульский	2 100,4	129,8	6 624,1	99,8
г. Уфа ¹	–	28,1	–	101,8
г. Бирск ¹	–	85,4	–	–
г. Кумертау ¹	–	–	–	114,1

¹Сводная информация по отдельным территориям включает менее трех респондентов. Данные не публикуются в целях недопущения прямого или косвенного раскрытия информации (в соответствии с Федеральным законом от 29.11.07 № 282-ФЗ).

Научное издание

Мирсаитова И.Р., Нигматуллина Г.Р.

УЧЕТ ПРОДУКЦИИ СКОТОВОДСТВА

Печатается в авторской редакции

Лицензия РБ на издательскую деятельность №0261 от 10.04.1998 г.

Подписано в печать 15.05. 2015 г. Формат бумаги А5.

Усл. печ. лист 15,25. Бумага офсетная.

Печать трафаретная. Гарнитура Times. Заказ № 561. Тираж 500 экз.

Издательство Башкирского государственного университета

450074, РБ, г. Уфа, ул. З. Валиди, 32

