

Актуальные вопросы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в колбасном производстве

Current issues of the accounting of costs and calculation of cost of production in the sausage production

В статье рассмотрены методика и особенности калькулирования себестоимости продукции в колбасном производстве. Отражены основные видения автора взаимосвязи применения различных методов калькулирования себестоимости продукции с технологическим процессом ее производства

The article describes the method and characteristics of calculation of the cost of production in the sausage production. Highlights the author's vision of the interrelationship of the various methods of calculation of the cost of production with technology to ecological production process

Методы калькулирования себестоимости продукции, особенности технологического процесса, этапы формирования себестоимости продукции

Methods of calculation of the cost of production, especially on technological process, the stages of production cost

Рыночные отношения требует эффективного ведения хозяйства, активного и последовательного внедрения достижений информационных технологий, всего нового и прогрессивного. В этих условиях неизмеримо возрастает роль бухгалтерского учета, поскольку требуется не только соизмерять произведенные затраты с полученными доходами, но и вести активный поиск эффективного использования каждого вложенного рубля в производственную, коммерческую и финансовую деятельность предприятий и организаций. Одним из важных участков бухгалтерского учета является учет затрат на производство продукции и определение ее себестоимости.

В себестоимости продукции, как синтетическом показателе, отражаются все стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации. От уровня себестоимости продукции зависит объем прибыли и уровень рентабельности предприятия: чем экономнее используются трудовые, материальные и финансовые ресурсы при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг, тем выше эффективность производства, тем больше прибыль.

Цена произведенного продукта на рынке - это следствие взаимодействия спроса и предложения. Под воздействием законов рыночного ценообразования его цена не может быть выше или ниже по желанию производителя или покупателя – она выравнивается автоматически.

Затраты, формирующие себестоимость продукта колбасного производства - другое дело. Они могут возрастать или снижаться в зависимости от объема потребляемых трудовых и материальных ресурсов, организации производства и других факторов. Предприятия любой отрасли располагают множеством рычагов снижения затрат, которые они могут привести в действие при умелом руководстве.

Управление процессом формирования себестоимости продукции основано на строгом учете производственных затрат и оперативном контроле за рациональным и экономным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Составной частью производственного учета организации является калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг), являющееся совокупностью приемов и способов, обеспечивающих исчисление ее себестоимости. Калькуляция является основой денежной оценки соответствующих объектов бухгалтерского учета.

Данные калькуляций используются для управления себестоимостью продукции, контроля за ее уровнем, выявления резервов снижения материальных, трудовых и финансовых ресурсов и установления цен на продукцию (работы, услуги).

Процесс калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) состоит, в основном, из следующих этапов:

- сбор, группировка и детализация первичных затрат в разрезе калькуляционных статей по объектам учета затрат и калькулирования;
- определение себестоимости отходов и побочной продукции;
- разграничение затрат между готовой продукцией и незавершенным производством;
- исчисление себестоимости единицы продукции.

Каждое предприятие, прежде чем начать свое производство, определяет, какую прибыль оно сможет получить. Прибыль предприятия зависит в основном от цены продукции и затрат на ее производство. Результаты работы предприятия зависят от информации о величине себестоимости выпускаемой продукции.

Одной из важнейших задач бухгалтерского учета является определение себестоимости продукции. Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продук-

ции или работ и всей реализованной продукции называется калькуляцией.

Задача калькулирования - определить издержки, которые приходятся на единицу выпущенной продукции, называемую калькуляционной единицей..

Процесс калькулирования себестоимости продукции можно разделить условно на три этапа:

- исчисление себестоимости всей выпускаемой продукции,
- исчисление фактической себестоимости каждого вида продукции,
- исчисление себестоимости единицы продукции.

Действующие ранее системы калькулирования позволяли оценить себестоимость готовой продукции, что необходимо для внутривозвратных целей и составления внешней отчетности, а также определения величины прибыли.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляют различными методами. Классификация методов калькулирования была рассмотрена нами в статье «Классификация методов расчета себестоимости продукции». В экономической литературе отражено развитие понятия «метод калькулирования» в историческом аспекте за последние 70 лет. От представления о нем только как технического приеме расчета себестоимости калькуляционной единицы до рассмотрения системы аналитического учета прямых затрат на производство и распределения косвенных расходов, то есть до современных систем калькулирования себестоимости продукции. Ученые и практики подошли к определению понятия «учет затрат для целей калькулирования себестоимости продукции».

С помощью современных систем калькулирования можно решать следующие задачи:

- определение оптимальных объемов производства продукции;
 - целесообразность принятия дополнительного заказа;
 - целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
 - установление цен реализации на продукцию;
 - оптимизация ассортимента выпускаемой продукции;
 - целесообразность производства продукции у себя или заказ на стороне полуфабриката;
- прогнозирование поведения себестоимости продукции в зависимости от изменения объемов производства.

Объектами учета затрат являются как места их возникновения, так и группы

однородных продуктов.

Структурные единицы и подразделения предприятия, в которых происходит первоначальное потребление производственных ресурсов (рабочие места, бригады, цеха и т.д.) в управленческом учете называются местом возникновения затрат.

Виды продукции выпускаемой предприятием и предназначенные для реализации так же являются объектами учета затрат.

Под методом калькуляции понимают систему приемов аналитического учета затрат, обеспечивающих возможность отнесения затрат на избранный объект калькулирования и исчисления себестоимости калькуляционной единицы. Каждый из методов калькулирования себестоимости продукции отражает расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Производственный учет в колбасном производстве основан на четкой дифференциации затрат предприятия и установлении цен на колбасную продукцию с учетом оптимального для организации уровня доходности. На производственный учет влияет финансовый маркетинг, заключающийся в системе ценообразования и отслеживании динамики цен конкурентов. Производственный учет обеспечивает также прибыльность и рентабельность колбасного производства. От его организации в значительной степени зависит и конкурентоспособность предприятия в целом.

Эффективность финансово – хозяйственной деятельности колбасных предприятий зависит от состояния производственного учета, на который оказывают влияние такие факторы, как организационно – правовая форма предприятия, производственная структура, объем деятельности, технология производства и т.д.

По степени самостоятельности колбасные предприятия могут функционировать в виде самостоятельных юридических лиц либо входить в состав других организаций как обособленное производственное подразделение.

По масштабу производственной деятельности колбасные предприятия могут быть крупными и мелкими.

На крупных предприятиях применяется цеховая структура управления. Каждую производственно – хозяйственную структуру возглавляет отдельное материально ответственное лицо.

На мелких предприятиях на заведующего колбасным цехом могут быть возложены обязанности заведующего производством, кладовщика по материалам, топливу и готовой продукции. Это влияет на порядок документального оформления хозяйствен-

ных операций, систему отчетности материально – ответственных лиц, формирование себестоимости продукции т. д.

В зависимости от характера технологического процесса колбасные предприятия относятся к обрабатывающим отраслям производства, в которых готовый продукт получают путем последовательной обработки исходного сырья на отдельных технологических прерывных стадиях.

В зависимости от тепловой обработки выпускаемый ассортимент колбасных изделий подразделяют на: вареные, полукопченые и копченые.

По составу используемого сырья его подразделяют на:

- мясные – вареные, фаршированные колбасы, сосиски и сардельки, мясные хлебы, полукопченые и копченые (сыро-копченые и варено – копченые) колбасы;
- субпродуктовые – ливерные колбасы, паштеты, зельцы и студни;
- кровяные – кровяные колбасы.

Производство колбасных изделий состоит из двух фаз:

- производство полуфабрикатов;
- производство колбас и копченостей.

На первой фазе происходит разделка мяса, то есть обвалка и жиловка.

Обвалка - это процесс отделения костей от мышечной, соединительной и жировой тканей.

Жиловка - это процесс отделения от мяса мелких косточек, остающихся после обвалки, сухожилий, хрящей, кровеносных сосудов и пленок разделяя их по сортам в зависимости от содержания жировой и соединительной тканей.

Вторая фаза колбасного производства заключается в изготовлении колбасных изделий из жилованного мяса. Она состоит из следующих процессов:

- измельчение мяса, перемешивание его с водой или пищевой кровью до тестообразного состояния;
- приготовление фарша;
- шприцовка колбас (набивка в оболочку);
- термическая обработка – варка, обжарка, копчение, сушка, остывание;
- упаковка и маркировка.

Учет затрат строится применительно к этим двум фазам производства.

Учет затрат в колбасном производстве соответствует условиям применения попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

На практике в колбасном производстве используется бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

При бесполуфабрикатном методе ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. При этом прямые затраты учитываются по каждому переделу в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции (полуфабрикатов) только первого передела. Себестоимость конечной продукции определяется как сумма затрат по всем переделам. На счетах бухгалтерского учета движение полуфабрикатов не отражают, а контроль за их движением внутри цехов и от цеха к цеху бухгалтерия осуществляет по данным оперативного учета в натуральном выражении без записей на счетах. Себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют только себестоимость готовой продукции.

Полуфабрикатный попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется предприятиями реализующими на сторону полуфабрикаты. При полуфабрикатном варианте попередельного метода учета затрат движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями, а себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого передела. При этом учет может быть организован с использованием счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», либо без его использования. Себестоимость готовой продукции складывается из себестоимости полуфабрикатов предшествующих стадий обработки и затрат последнего передела.

На крупных предприятиях колбасного производства мясо в обвалочный цех поступает со складов - холодильников по лимитно - заборной карте в соответствии с производственным заданием в тушах, полутушах или кусках в мороженом, остывшем или парном виде.

На мелких колбасных предприятиях передача мяса из кладовой в обвалочное отделение документально не оформляется.

Если мясо поступает в мороженом виде, оно подлежит дефростации (размораживанию), причем масса его немного уменьшается. Размораживание мяса оформляется Актом на дефростацию, в котором указывается дата получения мяса и номер документа, по которому оно получено, количество туш или полутуш, масса в килограммах до и после размораживания.

Поступившее в обвалочный цех мясо подвергается обвалке и жиловке в резуль-

тате которых получают: обваленное и жилованное мясо (по сортам); жир - сырец; шпик; жилки; кости; отходы.

Результаты обвалки и жиловки мяса записывают в журнал учета, который открывается на отчетный месяц, на каждый вид мяса. Записи в журнале производятся мастером цеха.

Журнал учета обвалки и жиловки мяса служит основанием для списания сырья и оприходования полуфабриката (жилованного мяса), сала, жира - сырца, костей, жилок и отходов. Расход мяса в течение дня на обвалку и жиловку определяют исходя из поступившего его количества за день и остатков неразделанного мяса на начало и конец дня. Для контроля правильности учета выхода полуфабрикатов кости, жилки и зачистки взвешивают и оценивают отдельно по каждому виду сырья (свинина, говядина, баранина).

В тех случаях, когда при разделке мяса готовят сырье для копченостей на костях (окорочки, грудинки), в журнале, в соответствующих свободных графах выхода, указываются полуфабрикаты с пометкой «на костях», что имеет значение для определения выхода полуфабрикатов в натуре.

Журнал учета обвалки и жиловки мяса служит основанием для определения себестоимости полуфабрикатов, получаемых от разделки мяса. Калькуляции себестоимости полуфабрикатов составляются только по стоимости сырья. Все остальные расходы, связанные с обвалкой и жиловкой мяса, относятся непосредственно на себестоимость колбас и копченостей. При определении стоимости жилованного мяса и других полуфабрикатов из стоимости сырья вычитают стоимость сопутствующей продукции и возвратных отходов по внутренним ценам.

В качестве калькуляционной единицы принимают 1 т мяса жилованного говяжьего 1 сорта, свинины полужирной, баранины жилованной, окорока (переднего и заднего). Остальные полуфабрикаты приводят к калькуляционной единице по установленным коэффициентам. Себестоимость калькуляционной единицы определяют делением стоимости жилованного мяса и других полуфабрикатов на общее количество в приведенных единицах.

Жилованное мясо, жир передаются в посолочное отделение колбасного цеха. Кости передаются предприятиям общепита, зверохозяйствам и консервным предприятиям по утвержденным отпускным ценам. На консервных предприятиях из костей варят бульон, используемый как компонент для приготовления паштетов.

В посолочном отделении колбасного цеха поступившее жилованное мясо солят и для выдерживания (созревания) закладывают в специальные стандартные мерные тары, на которые прикрепляют ярлык паспорт. В нем указывают номер и емкость тары, наименование и вес мясопродукта, дату посола. Для контроля за количеством в посоле жилованного мяса и полуфабрикатов для копченостей мастер посолочного отделения ведет журнал учета сырья в посоле. Приход и расход мяса и полуфабрикатов регистрируется в журнале на основании первичных документов, сверенных с учетными данными других регистров.

После выдержки посоленное жилованное мясо и полуфабрикаты используются для приготовления фарша и копченостей. Количество жилованного мяса, отпущенного для производства колбасных изделий, определяется расчетным путем. Для этого к остатку мяса в посоле на начало месяца прибавляется количество мяса, переданного в посол за отчетный месяц, и вычитается остаток мяса в посоле на конец месяца при условии, что другим производствам отпуск мяса в отчетном периоде не производился.

Если жилованное мясо в посоле передавалось котлетному, пельменному или другим производствам, то этот отпуск принимают в расчет при определении массы жилованного мяса, переданного на выработку колбасных изделий.

Из полученного посоленного мяса в колбасном цехе приготавливают фарш, для чего используют также шпик, муку пшеничную и картофельную, масло животное и другие необходимые компоненты.

После этого производятся следующие технологические процессы:

- шприцовка колбас (набивка в оболочку);
- термическая обработка (варка, обжарка, копчение, сушка, остывание);
- упаковка и маркировка.

Субпродукты учитываются и списываются в колбасное производство в сыром виде. Если по рецептуре предусмотрена закладка вареных или жилованных субпродуктов, то в первичной документации масса субпродуктов отражается в вареном или жилованном виде, а так же в сыром виде. В этом случае массу субпродуктов в сыром виде определяют из расчета норм отхода и увара: для субпродуктов 1 категории – в целом, для субпродуктов 2 категории – по наименованиям.

Кишечную и искусственную оболочку учитывают по каждому наименованию кишок, по количеству пучков или штук каждого калибра и сорта. Одновременно кишечную оболочку, фактически израсходованную на выработку колбас за отчетный ме-

сяц, выражают в единицах фаршеемкости путем умножения количества кишечной оболочки на установленные нормы фаршеемкости. Расход бараньей черевы по фаршеемкости учитывают отдельно.

Закладка сырья для приготовления фарша и выпуска готовой продукции отражается в журнале учета закладки сырья и выхода готовой продукции. Записи в журнал производятся заведующим производством ежедневно. На крупных колбасных предприятиях журнал открывается каждый месяц на каждый вид изделий. На мелких предприятиях такой журнал ведется на отдельные группы изделий: вареные, варено- копченые, копченые и т.д.

Все журналы оперативного учета являются первичными документами производственного учета и служат основанием для составления отчетов, отражающих движение сырья, материалов, полуфабрикатов, готовой продукции и тары. На крупных предприятиях заведующие цехами составляют производственные отчеты, характеризующие движение сырья, материалов в рамках цехов. На мелких колбасных предприятиях материальных отчет составляет заведующий колбасным цехом, который одновременно выполняет функции кладовщика по материалам и готовой продукции.

Особенность отчета состоит в том, что в нем складской и производственный учет материалов совмещен, то есть движение материалов, топлива, тары отражается в целом по колбасному производству без подразделения на кладовую и производство. В отчете обособленно отражается движение готовой продукции. Расход материалов показывается как по всему цеху, так и по полуфабрикатам и готовым изделиям. При этом расход материалов отражается как фактически, так и по норме.

Себестоимость продукции колбасного производства включает различные виды затрат, зависящие и не зависящие от работы данного предприятия, вытекающие из характера данного производства и не связанных с ним непосредственно. В связи с этим большое значение имеет четкое определение состава затрат, которые ее формируют.

В настоящее время состав затрат производственных предприятий регламентируется Налоговым кодексом РФ, а также Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, в соответствии с которыми к затратам, включаемым в себестоимость произведенной и реализованной продукции, относятся:

- расходы, непосредственно связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров (работ, услуг);
- расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание

основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном состоянии;

- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на научные исследования и опытно – конструкторские разработки;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Исчислить себестоимость отдельных видов продукции, установить объем затрат конкретных структурных подразделений позволяет классификация затрат по статьям калькуляции.

Калькуляционной статьей называется определенный вид затрат, образующий себестоимость как всей продукции в целом, так и отдельных ее видов.

Группировка затрат по калькуляционным статьям позволяет определять назначение расходов и их роль, организовать контроль над расходами, выявлять качественные показатели хозяйственной деятельности как предприятия в целом, так и его отдельных подразделений, устанавливать, по каким направлениям необходимо вести поиск путей снижения издержек производства. На основании этой группировки строится аналитический учет затрат на производство, составляется плановая и фактическая калькуляция себестоимости отдельных видов продукции. На производственных предприятиях группировка затрат по статьям калькуляции является основной. Но ее содержание, исходя из специфики каждой отрасли производства, дифференцируется в соответствии с отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. Калькуляция себестоимости изделий строится таким образом, чтобы по каждому их виду и наименованию можно было сравнивать фактические и плановые затраты.

Список литературы

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ. Принят Государственной Думой 22.11.2011. Одобрен Советом Федерации 29.11.2011 // <http://www.pravo.gov.ru>, 07.12.2011.

2.. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 № 33н (в ред. от 27.04.2012 № 55н) // Российская газета. - 2001.- 16 мая.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 08.11.2010 № 144н) // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. - 2008. - 3 ноября. -№44.

4. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет / М. А. Вахрушина. – М.: Омега – М, 2011. -571с.

5. Друри К. Управленческий и производственный учет /К. Друри. - М.: ЮНИТИ, 2002.-1412с.

6. Керимов В.Э. Бухгалтерский управленческий учет / В. Э. Керимов. - М.: Дашков и К, 2012. – 432с.

7. Белова М. В. Классификация методов расчета себестоимости. // Сборник материалов ежегодной Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы и перспективы социально-экономического развития юга России».– Краснодар: «Просвещение-Юг», 2010.

8 Ansoff I. Corporate Strategy / I.Ansoff - New York: Mc Graw Hill,1965. – 415s.

9. Black H.A. Accounting in Business Decision / H.A. Black. - Prentice Hall, 1967. - 745s.

10. Hax A. C. The Strategy concept and process. / A. C. Hax / - Prentice Hall, Inc., 1996. – 396s/