

## **СОСТОЯНИЕ И РАЗВИТИЕ КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ МЯСОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРОИЗВОДСТВ**

*О.О. Сударева*

Изучено современное состояние и содержатся рекомендации по совершенствованию методики калькулирования себестоимости продукции мясоперерабатывающих производств с учетом технологических и организационных особенностей предприятий мясной промышленности. Выполнено сравнение действующей в практике организаций мясной промышленности методики калькулирования себестоимости колбасных изделий и предложенной в данной работе.

### **Введение**

Одной из основных задач на современном этапе развития организаций мясной промышленности является оптимизация себестоимости продукции при сохранении и улучшении ее качества, обеспечение прозрачности учета всех затрат и совершенствование управления ими. Вопросы бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в мясной промышленности исследованы в работах отечественных и зарубежных авторов: Л.В. Антиповой, А.Л. Бавдея, М.Г. Зайцева, Л.И. Левиной, В.А. Мамоновой, А.П. Михалкевича, А.И. Прищепы, Г.А. Червяковой, А.М. Шутовой и других. Значимость проделанной ими работы в развитии теории и практики учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции не вызывает сомнений, однако необходимо отметить наличие как оставшихся нерешенных старых проблем, так и вновь появившиеся в мясной промышленности, которые отрицательно влияют на экономическую эффективность производства данной отрасли.

Целью исследования является усовершенствование методики калькулирования себестоимости продукции мясоперерабатывающих производств с учетом технологических и организационных особенностей предприятий мясной промышленности.

### **Результаты исследований и их обсуждение**

Экономическую сущность методов учета затрат и методов калькулирования себестоимости рассматривали в работах многие экономисты, в частности И.А. Басманов, Н.И. Ладутько, И.А. Ламыкин, А.П. Михалкевич, П.Я. Папковская, М.З. Пизенгольд, Т.И. Сушко, Н.Г. Чумаченко и другие.

Однако среди ученых Республики Беларусь и зарубежных стран нет единой точки зрения относительно их экономической сущности: так, одни экономисты объединяют эти понятия и называют их «методом учета затрат и калькулирования себестоимости продукции», а другие разграничивают на «метод учета затрат» и «метод калькулирования себестоимости». П.Я. Папковская [1], А.П. Михалкевич [2] считают эти понятия самостоятельными экономическими категориями, однако они признают существующую между ними тесную связь. К ученым экономистам, которые объединяют методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, относятся П.Г. Пономаренко [3], Т.И. Сушко [4], И.Е. Тишков [5] и другие.

Тем не менее, как отмечает Л.В. Папковская, «...изучение зарубежных источников свидетельствует о том, что в странах с развитой экономикой учет затрат и калькулирование трактуется еще более широко, чем в отечественной литературе и практике. Это понятие включает в себя не только документирование, отражение на счетах фактически понесенных затрат и калькулирование себестоимости продукции, но и все информационное обеспечение стратегии и тактики по внутреннему управлению организацией» [6].

По нашему мнению, оба понятия можно объединить и рассматривать как совокупность способов и приемов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, представ-

ляющих собой метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Калькулирование является элементом метода бухгалтерского учета и завершающей стадией учета затрат, способом расчета себестоимости единицы продукции, следовательно учет затрат и калькулирование себестоимости обуславливают друг друга и неотделимы.

Методики учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в мясоперерабатывающих производствах изложены в работах Л.И. Левиной [7], В.А. Мамоновой [8], А.И. Прищепы [9], Г.А. Червяковой [10], А.М. Шутовой [11] и других.

В экономической литературе [3-5] и отраслевых методических рекомендациях [12] приводятся основные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Так, П.Г. Пономаренко [3], И.Е. Тишков [5] и другие выделяют следующие методы: простой, попередельный, позаказный и нормативный. Т.И. Сушко, помимо вышеназванных, рассматривает еще и комбинированный метод, который «включает указанные выше методы при производстве разнохарактерной продукции и работ (например, распространено применение попередельного метода в сочетании с элементами нормативного)» [4, с. 425].

Таким образом, в условиях деятельности конкретной организации выбор методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции определяется спецификой деятельности организации, особенностями производственного процесса и потребностями управления затратами организации. Применение конкретных методов учета затрат «...должно определяться учетной политикой, которая зависит от особенностей хозяйственной деятельности» [1, с. 183].

Калькулирование себестоимости продукции на предприятиях мясной промышленности осуществляют различными методами, выбор метода определяется «... в зависимости от сложности производственного процесса, наличия незавершенного производства и номенклатуры вырабатываемой продукции» [2, с. 184].

В мясоперерабатывающем производстве калькулирование себестоимости продукции осуществляется по двум основным технологическим фазам: подготовка мясного сырья; производство мясной продукции. Применительно к двум указанным фазам строится учет затрат и калькулирование себестоимости продукции.

На первой фазе (подготовка мясного сырья) происходит разделка, обвалка и жиловка мяса, в процессе которых из мяса выделяют сухожилия, соединительную ткань, жир, жилки, кости, шпик, а также получают полуфабрикат – обваленное и жилованное мясо.

Для учета выхода продукции, полученной на первой фазе применяется Журнал учета обвалки, разделки и жиловки говядины (свинины). Журналы ведутся отдельно по каждому виду мяса на кости, категории и по температуре, в них по датам указывается: количество поступившего на обвалку, разделку и жиловку мяса на кости по категориям (говядина I категории, II категории и др.); количество полученного жилованного мяса по сортам (говядина высшего сорта, 1 сорта, 2 сорта и др.); количество сопутствующей продукции (жир-сырец, сухожилия, кость и др.); зачистки и потери. При обработке информации используются данные лишь о фактическом количестве израсходованного мяса на кости и фактическом количестве полученного жилованного мяса, а норма выхода мяса не отражается. Это не позволяет на стадии обработки первичных учетных документов контролировать соблюдение норм выхода жилованного мяса.

Калькуляция себестоимости сырья для колбасных изделий (жилованное мясо, шпик, сырье для копченостей и др.) составляется отдельно по каждому виду сырья: мясо говяжье на костях, мясо свиное на костях, мясо баранье на костях и другое сырье [12]. Затраты на сырье за вычетом стоимости сопутствующей продукции и возвратных отходов, полученных при разделке мяса, составляют себестоимость сырья для основной продукции. Калькуляционной единицей являются: 1 т жилованной говядины 1 сорта; 1 т жилованной полужирной свинины; 1 т жилованной односортной баранины. Остальное сырье приводят к калькуляционной единице по установленным коэффициентам перевода мяса.

Вторая фаза (производство мясной продукции) заключается в изготовлении колбасных изделий, копченостей, мясных полуфабрикатов и других видов продукции. Здесь калькуля-

ционной единицей являются 1 т изделий каждого наименования продукции.

Технологический процесс производства колбасных изделий осуществляется в соответствии с действующими рецептурами, где содержится набор используемого сырья, основных и вспомогательных материалов. Контроль за расходом сырья, основных и вспомогательных материалов, а также выходом готовой продукции осуществляется в Рецептурном журнале колбасных изделий. В журнале по датам и номерам партий указывается фактический расход сырья и материалов по наименованиям, содержатся данные о фактическом выпуске готовой продукции по каждой партии. В журнале предусмотрены графы – нормативный выпуск готовой продукции и отклонения, но, как показало проведенное исследование практики работы организаций мясной промышленности, зачастую эти графы не заполняют и отклонение не рассчитывают. В результате отсутствует контроль за соблюдением норм выхода колбасных изделий. При списании сырья и материалов на производство колбасных изделий имеется информация только о фактическом их расходе, без разделения по нормам и отклонениям от норм.

Изучение особенностей мясоперерабатывающих производств показало, что в настоящее время затраты на топливо, энергию, пар, воду и холод использованные на технологические цели и затраты на оплату труда производственных рабочих не могут быть прямо отнесены на себестоимость продукции, хотя учитываются в течение месяца на счете 20 «Основное производство». Данные затраты учитываются на соответствующих калькуляционных статьях в целом по колбасному цеху и после распределяются по калькулируемым объектам. Таким образом, затраты относятся на объекты калькулирования методом их распределения пропорционально экономически обоснованной базе.

Поскольку любое распределение затрат приводит к тому, что себестоимость отдельных видов продукции определяется достаточно условно. Для того, чтобы устранить это искажение себестоимости, следует применять обоснованную систему распределения затрат по объектам учета с учетом специфических особенностей конкретной организации. В этой связи необходима разработка научно и практически обоснованной методики распределения затрат по отдельным видам продукции с учетом технологических и организационных особенностей конкретной организации.

Проведенные исследования практики деятельности организаций мясной промышленности показали, что действующая методика калькулирования себестоимости колбасных изделий имеет существенные недостатки, которые искажают реальную себестоимость продукции. В используемой методике не находят отражения специфические особенности мясоперерабатывающего производства, которые влияют на организацию учета затрат и калькулирование себестоимости продукции. Как правило, затраты на топливно-энергетические ресурсы, затраты на оплату труда производственных рабочих распределяют по наименованиям продукции пропорционально объему производства (такая практика используется в ОАО «Могилевский мясокомбинат», ОАО «Слуцкий мясокомбинат», ОАО «Бобруйский мясокомбинат» и др.). Однако в настоящее время, когда организации выпускают широкий ассортимент продукции, который различается как по объему, так и по сложности производства и размерам партий, управление себестоимостью требует применения различных подходов к распределению затрат по объектам учета. В колбасном цехе выпускается как более энергоемкая, трудоемкая продукция с длительным производственным циклом и соответственно большими затратами (например сыровяленые, сырокопченые колбасы), так и менее энергоемкая, менее трудоемкая продукция с коротким производственным циклом (например, ливерные колбасы). Использование одной базы распределения затрат для всей выпускаемой продукции в целом по цеху приводит к искажению фактической себестоимости продукции. Чтобы устранить этот недостаток, разработана методика распределения названных затрат – по объему произведенной продукции с учетом технологических параметров и трудоемкости производства. Для чего применяются коэффициенты, установленные исходя из особенностей технологического процесса соответствующими специалистами организации.

Суть разработанной методики калькулирования себестоимости продукции мясоперераба-

тывающих производств состоит в том, что сначала затраты относят по технологическим процессам, а затем – по калькуляционным единицам.

Рассмотрим рекомендуемую методику распределения затрат на топливно-энергетические ресурсы (на примере статьи «Топливо на технологические цели») и затрат на оплату труда производственных рабочих по наименованиям выпускаемой продукции.

Распределение статьи затрат «Топливо на технологические цели» предлагается производить в два этапа, сначала по отделениям колбасного цеха (обвалочное, посолочное, сырокопченостей, полуфабрикатов, ливерное, кулинарное и др.), далее по наименованиям производимой колбасной продукции («Русская стандарт» в/с, «Вкусная особая» в/с и др.).

На первом этапе общая стоимость топлива использованного на технологические цели по колбасному цеху подлежит распределению по отделениям цеха, что производится пропорционально объему произведенной за месяц продукции с учетом поправочных коэффициентов. Для этого рассчитывается условное количество продукции за период (например, в посолочном отделении колбасного цеха за месяц произведено 320 000 кг продукции, специалистами организации установлен поправочный коэффициент – 1,2, тогда условное количество продукции составит 384 000 кг = 320 000 кг × 1,2). Далее общая стоимость топлива использованного на технологические цели в колбасном цехе распределяется по его отделениям исходя из условного количества продукции (например, сумма затрат на топливо по посолочному отделению составит 1 081 265 р. = 384 000 кг / 933 414 кг × 2 628 301 р.). Данный расчет приведен в таблице 1.

Таблица 1 – Ведомость распределения статьи затрат «Топливо на технологические цели» по отделениям колбасного цеха

Отделение колбасного цеха	Количество выпущенной продукции, кг	Коэффициент топливоемкости производства	Условное количество продукции, кг	Распределение затрат с учетом топливоемкости, р.
Обвалочное отделение	500 000	1,00	500 000	1 407 897
Посолочное отделение	320 000	1,20	384 000	1 081 265
Отделение свинокопченостей	15 000	1,10	16 500	46 461
Отделение сырокопченостей	28 000	1,10	30 800	86 726
Ливерное отделение	3 020	0,70	2 114	5 953
Итого	866 020	x	933 414	2 628 301

На втором этапе стоимость топлива на технологические цели по конкретному отделению подлежит распределению по наименованиям продукции по их удельному весу (например, при месячном объеме производства вареных колбас «Русская стандарт» в/с 14 000 кг затраты на топливо на технологические цели по данной продукции составят 47 305 р. = 14 000 кг / 320 000 кг × 1 081 265 р.).

По такой же методике производится расчет распределения статей затрат на энергию, воду, пар, холод на технологические цели с учетом соответствующих коэффициентов, установленных исходя из технологических параметров производства.

Распределение затрат на оплату труда производственных рабочих колбасного цеха предлагается производить в три этапа, сначала по отделениям колбасного цеха (обвалочное, посолочное, полуфабрикатов и др.), далее по видам колбасных изделий (вареные, полукопченые, копченые и др.) и после по наименованиям колбасных изделий («Русская стандарт» в/с, «Вкусная особая» в/с и др.).

На первом этапе общая сумма затрат на оплату труда производственных рабочих по колбасному цеху подлежит распределению по отделениям цеха с учетом трудоемкости производства. Для этого вначале рассчитывается условное количество продукции (например, в посолочном отделении произведено 320 000 кг продукции, установлен коэффициент трудоемкости 1,15, условное количество продукции составит 368 000 кг = 320 000 кг × 1,15). Далее

итоговая сумма затрат на оплату труда производственных рабочих колбасного цеха распределяется исходя из условного количества продукции (например, затраты на оплату труда рабочих посолочного отделения составят  $609\,539\,367 \text{ р.} = 368\,000 \text{ кг} / 915\,415 \text{ кг} \times 1\,516\,254\,021 \text{ р.}$ ). Данный расчет приведен в таблице 2.

Таблица 2 – Ведомость распределения затрат на оплату труда производственных рабочих по отделениям колбасного цеха

Отделение колбасного цеха	Количество выпущенной продукции, кг	Коэффициент трудоемкости производства	Условное количество продукции, кг	Распределение затрат с учетом трудоемкости, р.
Обвалочное отделение	500 000	1,00	500 000	828 178 488
Посолочное отделение	320 000	1,15	368 000	609 539 367
Отделение свинокоченостей	15 000	1,05	15 750	26 087 622
Отделение сырокоченостей	16 000	1,05	29 400	48 696 895
Ливерное отделение	1 400	0,75	2 265	3 751 649
Итого	866 020	x	915 415	1 516 254 021

На втором этапе затраты на оплату труда производственных рабочих по конкретному отделению цеха подлежат распределению по группам выпускаемой продукции с учетом трудоемкости производства. Для этого рассчитывается условное количество продукции (например, вареных колбас произведено – 127 500 кг, для них установлен коэффициент трудоемкости 0,95, условное количество продукции данного вида составит  $121\,125 \text{ кг} = 127\,500 \text{ кг} \times 0,95$ ). Далее сумма фактических затрат на оплату труда по конкретному отделению цеха распределяется по видам продукции исходя из условного количества продукции (например, затраты на оплату труда по группе продукции (вареные колбасы) составят  $228\,578\,768 \text{ р.} = 121\,125 \text{ кг} / 323\,250 \text{ кг} \times 610\,015\,163 \text{ р.}$ ). Данный расчет приведен в таблице 3.

Таблица 3 – Ведомость распределения затрат на оплату труда производственных рабочих колбасного цеха по группам выпускаемой продукции

Отделение колбасного цеха	Вид готовой продукции	Количество выпущенной продукции, кг	Коэффициент трудоемкости производства	Условное количество продукции, кг	Распределение затрат с учетом трудоемкости, р.
Посолочное отделение	Вареные колбасы	127 500	0,95	121 125	228 578 768
	Сосиски	114 500	1,05	120 225	226 880 350
	Сардельки	78 000	1,05	81 900	154 556 045
Итого по отделению		320 000	x	323 250	610 015 163
Итого по цеху		866 020	x	872 968	1 516 254 021

На третьем этапе сумма затрат на оплату труда производственных рабочих по виду продукции подлежит распределению по наименованиям продукции по их удельному весу (например, при месячном объеме производства вареных колбас «Русская стандарт» в/с 14 000 кг, затраты на оплату труда производственных рабочих по данной продукции составят  $25\,098\,845 \text{ р.} = 14\,000 \text{ кг} / 127\,500 \text{ кг} \times 228\,578\,768 \text{ р.}$ ).

По результатам исследования произведено сравнение действующей в практике организаций мясной промышленности методики калькулирования себестоимости колбасных изделий и рекомендуемой с учетом организационных и технологических особенностей данного производства. Расчеты показали, что при применении рекомендуемой методики по колбасе «Русская стандарт» в/с себестоимость 1 кг возрастет на 397 р. или 0,7 %, а по колбасе «Ливерная» 3/с снизится на 1291 р. или 8,3 %. За год отклонение по затратам по колбасе вареной «Русская стандарт» в/с составит 47,64 млн р. (при годовом объеме производства 120 т), по колбасе «Ливерная» 3/с отклонение за год составит 51,64 млн р. (при годовом объеме произ-

водства 40 т).

Как ранее было отмечено, ни в практике, ни в специальной экономической литературе [7-11] такой методики калькулирования себестоимости продукции мясоперерабатывающих производств организаций мясной промышленности не было. Применение данной методики позволит экономически обоснованно включать затраты в себестоимость отдельных видов производимой мясной продукции, дает реальную базу для определения их отпускных цен и в условиях автоматизированной обработки информации это не усложнит учет затрат и методу калькулирования.

Разработанная методика может эффективно применяться в условиях автоматизации. Для чего рекомендуется использовать программный продукт «1С: Предприятие», который включает набор стандартных отчетов (подразделения; места хранения; сырье и основные материалы; номенклатура готовой продукции; нормы расхода сырья и материалов; статьи затрат на производство и др.) позволяющих получить информацию за произвольный период, в различных разрезах и с необходимой степенью детализации. Однако для автоматизированного исчисления себестоимости продукции по данной методике необходимо дополнительно создание и использование следующих справочников: места возникновения затрат; центры ответственности за уровень затрат; коэффициенты трудоемкости; коэффициенты топливоемкости и др. Применение методики в условиях автоматизации позволит значительно снизить трудовые затраты, оптимизировать документооборот, а также оперативно получать систематизированную информацию о затратах для принятия своевременных управленческих решений.

### Заключение

Проведенные исследования бухгалтерского учета затрат на производство продукции организаций мясной промышленности позволили усовершенствовать методику калькулирования себестоимости продукции мясоперерабатывающих производств с учетом технологических и организационных особенностей предприятий данной отрасли. Новизна рекомендуемой методики состоит в распределении затрат на топливо, энергию, холод, пар и воду на технологические цели по видам продукции с учетом технологических параметров производства и распределении затрат на оплату труда производственных рабочих с учетом трудоемкости производства. Данная методика в отличие от существующей в практике и специальной литературе позволят экономически обоснованно включать затраты в себестоимость отдельных видов производимой продукции мясоперерабатывающих производств, что является реальной основой их ценообразования и принятия правильных управленческих решений при формировании ассортимента выпускаемой продукции, не допускать снятие с производства востребованной населением социально значимой мясной продукции.

### Литература

- 1 Папковская, П.Я. Производственный учет в АПК: теория и методология / П.Я. Папковская. – Мн.: ООО «Информпресс», 2001. – 216 с.
- 2 Михалкевич, А.П. Калькуляция себестоимости продукции в АПК / А.П. Михалкевич, И.Н. Белый. Учеб. для вузов. – Мн: ООО «Мисанта», 1999. – 199 с.
- 3 Бухгалтерский учет, анализ и аудит: учеб. пособие. / П.Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П.Г. Пономаренко. – 3-е изд., испр. – Минск: Выш. шк., 2010. – 558 с.
- 4 Сушко, Т.И. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности: учеб. пособие / Т.И. Сушко. – Минск: Вышэйшая школа, 2013. – 527 с.
- 5 Бухгалтерский учет / А.И. Балдинова, Т.Н. Дементей, Е.И. Завидова и др.; Под общ. ред. И.Е. Тишкова. – 5-е изд., перераб. и доп. – Минск: Выш. шк., 2001. – 685 с.
- 6 Пашковская, Л.В. Классификация затрат в системе управленческого учета: иллюстрация влияния на финансовый результат / Л.В. Пашковская // Бизнес инфо: Беларусь [Электронный ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы» Нац. Центр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2011.
- 7 Левина, Л.И. Совершенствование калькулирования себестоимости продукции в мясной промышленности / Л.И. Левина – М.: Издательство «Пищевая промышленность», 1979. – 160 с.

## **Экономика и организация производства**

---

- 8 Мамонова, В.А. Опыт предприятий мясной промышленности по совершенствованию учета затрат и калькулирования себестоимости продукции / В.А. Мамонова. Обзорная информация. М. : АгроНИИТЭИМШ, 1987. – 68 с. (Мясная промышленность).
- 9 Прищепа, А.И. Совершенствование учета затрат на производство продукции в мясной промышленности : На примере колбас. пр-в мясокомбинатов БССР : : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / А.И. Прищепа ; Киев. ин-т нар. хоз-ва им. Д.С. Коротченко. – Киев, 1978. – 22 с.
- 10 Червякова, Г.А. Учет затрат в колбасном производстве мясокомбинатов : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Г.А. Червякова ; Гос. фин. акад. – М., 1992. – 15 с.
- 11 Шутова, А.М. Производственный учет затрат и анализ себестоимости продукции мясоперерабатывающих предприятий: состояние, развитие методик : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12: 24.10.2003 / А.М. Шутова ; Белорус. гос. экон. ун-т. – Мн., 2003. – 20 с.
- 12 Методические рекомендации по калькулированию себестоимости мяса и мясопродуктов: утв. Министром сельского хоз-ва и прод. Респ. Беларусь 30 янв. 1997 г. // Бизнес инфо: Беларусь [Электрон. ресурс] / ООО «Профессиональные правовые системы» Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.

*Поступила в редакцию 04.11.2015*