



Владимир КУШНИР

*аспирант кафедры учета, контроля  
и налогообложения агробизнеса  
Киевского национального экономического университета  
им. В. Гетьмана (Украина)*

УДК 657.1:637.5

## **Внутрихозяйственный оперативный учет затрат в системе управления производством продукции цеха технических фабрикатов на мясокомбинате**

**Н**а производящих забой животных мясоперерабатывающих предприятиях, кроме мяса (основной и сопутствующей продукции), также получают побочную – непищевые отходы. Наличие последних обусловлено спецификой мясо-жирового, а также колбасного и консервного производств. Из образующихся при их осуществлении отходов и неисправимого брака изготавливаются технические полуфабрикаты. Выпуская их, мясокомбинаты одновременно решают вопрос экологически чистой утилизации отходов.

Техническая продукция не всегда рентабельна, а в большинстве случаев – убыточна. Однако ее производство – приемлемый и самый дешевый вариант использования технического сырья. Если производственные отходы на предприятии не перерабатываются в технические полуфабрикаты, то их следует считать безвозвратными отходами, подлежащими утилизации.

Утилизация 1 т непищевых отходов на ветеринарно-санитарном заводе стоит около 500 UAH (34,60 BYN). Для мясокомбинатов данная услуга является весьма дорогостоящей.

Некоторые мясокомбинаты практикуют захоронение отходов на территориях, находящихся за пределами производственных мощностей. Для этого им необходимо приобретать или брать в аренду земельные участки, а также получать в Государственной ветеринарной и фитосанитарной службе Украины разрешения на размещение отходов. При этом данные предприятия платят налоги – экологический, а также увеличенный земельный. Кроме того, они несут расходы, обусловленные погрузкой и разгрузкой отходов, их транспортировкой к местам захоронения и оплатой труда (с начислениями) персонала, занятого на соответствующих работах.

В научной среде существуют различные точки зрения на побочную продукцию.

По мнению Д. А. Авершиной, под данное определение попадает продукция, которая, в отличие от сопутствующей, не требует какой-либо дополнительной доработки [1, с. 67].

И. Р. Полищук и А. В. Боднар полагают, что данная продукция может возникать в ходе технологического процесса помимо

основной и приносить прибыль, а ее изготовление не связано с дополнительными расходами [2, с. 156].

Е. Ю. Шара, А. Н. Андриенко и Л. И. Жидеева считают, что побочная продукция иногда образуется одновременно с основной в комплексных производствах. В отличие от сопутствующей, ее выпуск не требует дополнительных затрат [3, с. 98].

Побочной сельскохозяйственной продукцией является получаемая одновременно с основной от одного или нескольких биологических активов, но имеющая второстепенное значение; экономическая выгода от ее использования незначительна [4].

О. В. Руденко утверждает, что побочная продукция не калькулируется, а оценивается по твердой стоимости [5, с. 449]. Такое же определение продукции данного типа используют специалисты-практики.

Побочная продукция получается в результате переработки отходов и сырья, непригодного для выработки изделий основных видов. Она оценивается путем условного перевода в основную продукцию, осуществляемого с использованием действующих на специализированных предприятиях коэффициентов [6]. Мы считаем, что для структур мясоперерабатывающей промышленности такое определение неуместно.

Побочная продукция – это видоизмененная в процессе производства составляющая исходного сырья, которая требует минимальных дополнительных расходов для возможного использования или реализации. По сравнению с основной она имеет низкую стоимость. Выделение побочной продукции происходит преимущественно на начальных стадиях технологических процессов [7, с. 447].

Л. И. Слюсарчук рассматривает продукцию данного вида как образующуюся при производстве основной и отличающуюся от сопутствующей отсутствием дополнительных затрат на доработку [8, с. 153].

А. Д. Трусов отмечает, что продукция, сопутствующая основной, считается побочной, а объем ее получения зависит от условий осуществления технологического процесса [9].

В Международном стандарте бухгалтерского учета 2 «Запасы» побочные продукты трактуются как имеющие незначительную стоимость по сравнению с основными [10].

По мнению В. В. Сопка, побочная продукция, в отличие от попутной, не требует дополнительных затрат; она создается в комплексных производствах параллельно с основной [11].

В ходе проведения исследования нами определены понятие и сущность побочной продукции. Она образуется в одном производственном процессе с основной и сопутствующей, не требует дополнительной технологической обработки, используется как основное сырье для производства фабрикатов, оценивается по стоимости возможного использования. Побочная продукция практически не пользуется спросом у покупателей, поэтому в предложенном определении не использовано понятие «реализация». Мы считаем, что различие между побочной продукцией и отходами производства заключается в степени переработки в иные изделия. Если предполагается утилизация побочной продукции, то последнюю следует считать отходами производства.

И. Р. Полищук и А. В. Боднар предлагают учитывать продукты рассматриваемого вида на субсчете 263 «Побочные продукты» [2, с. 156].

Л. В. Гуцаленко и Л. С. Голотюк считают необходимым учитывать выход побочной продукции на отдельном аналитическом счете – дополнении к счету 20 «Производственные запасы» [12, с. 125].

М. Г. Зайцев, В. М. Елкин и С. М. Козлов отмечают, что сырье для производства технической продукции (побочную продукцию) следует учитывать на субсчете 201 «Сырье и материалы» счета 20 «Производственные запасы» [13, с. 98].

Мы убеждены, что мнения упомянутых авторов относительно оприходования побочной продукции на счетах учета производственных запасов не всегда достаточно обоснованы. Считаем, что на счете 26 «Готовая продукция» нужно отражать ту, которая прошла все стадии технологической обработки и подлежит непосредственной реализации. На счете 20 «Производственные запасы» должны фиксироваться запасы, поступающие на предприятие от сторонних лиц, а не получаемые от производства (кроме отходов).

По нашему мнению, побочную продукцию следует считать полуфабрикатом собственного производства и, соответственно, учитывать ее на счете 25 «Полуфабрикаты». Для этого предлагаем открыть субсчет 252 «Техническое сырье». Дальнейшая его детализация может осуществляться по видам побочной продукции конкретного мясокомбината. Состав полученной побочной продукции каждое предприятие должно отмечать в технологической карте основного производства.

Мы считаем, что к объектам учета побочной продукции мясо-жирового производства необходимо относить:

- кости, из которых невозможно производить вытопку жира (бедренные);
- обезжиренные кости;
- техническую кровь;
- ветеринарный брак мяса (субпродукты, конфискаты или части туш);
- обрезы, плевры, технический жир и др.

Предприятиями рассматриваемой специализации переработка побочной продукции выполняется в цехах технических фабрикатов. Используемым ими сырьем являются отходы, брак колбасных и консервных производств, а также побочная продукция мясо-жирового производства. Данное сырье поступает в цех технических фабрикатов по фактическому весу, при этом оформляется веснакладная. Стоимость отходов иных цехов определяется по ценам внутреннего использования, а отбракованной продукции – по плановой себестоимости сырья для той, в которую она будет переработана.

Одной из технологических операций процесса забоя скота является обескровливание. На мясокомбинатах кровь животных разделяют на техническую, пищевую и медицинскую (в редких случаях) [16, с. 401].

Для пищевых и лечебных потребностей собирают кровь только здоровых особей. На хранение ее передают после ветеринарно-санитарной экспертизы туш и органов животных, от которых она взята. В случае получения кровью отрицательной лабораторной оценки данное сырье используют для производства технической продукции (мясо-костной муки) [16, с. 401].

С помощью полого ножа с резиновой трубкой собирают кровь для пищевых и медицинских продуктов, которую сливают в бидоны или иную специальную тару. Кровь для технических целей собирают в специальные емкости, находящиеся под линией обескровливания [16, с. 402].

Кости в цех технических фабрикатов поступают из иных, перерабатывающих жир, а также осуществляющих обвалку и жилкование. Ветеринарный брак мяса получают из всех цехов мясо-жирового отделения, санитарной камеры холодильника и лаборатории. Обрезы, плевры и жилки поступают также из мясо-жирового отделения, цеха обвалки и жилкования мяса.

Техническое сырье отпускается в производство на каждую закладку по фактическому весу с учетом вида продукции [13, с. 98].

К техническим фабrikатам на мясокомбинатах относят мясо-костную и костную муку, технический жир, влажные животные корма. Ранее в этот список также входили мясная и кровяная мука, хозяйственное мыло, волосы, щетина и шерсть-линька, смазочные масла и альбумин.

Технический жир, собираемый с помощью жироловок, попадает в цех технических фабрикатов через специальные трубы. Далее его накапливают, фильтруют и упаковывают в тару. Технический жир реализуется на предприятия химической промышленности, использующие его для выпуска мыла, смазочных масел и иной продукции.

Технологический процесс производства мясо-костной муки предусматривает:

поступление мягкого технического сырья на дробление в режущую машину, а твердого – на грейдер;

- загрузку и переработку сырья в котле;
- лабораторное обследование продукции;
- упаковку последней, маркировку тары, передачу товара на хранение.

Подобным образом ведется и производство костной муки, однако в составе сырья для нее отсутствует техническая кровь [16, с. 431].

Производство мясо-костной муки является энергозатратным и требует значительных капиталовложений, поскольку предполагает уменьшение влажности сырья с 75% до 10% и очистку соковых паров для предотвращения загрязнения атмосферы. Рыночная стоимость 1 кг данного продукта составляет 5–7 УАН (0,35–0,5 BYN). Поэтому по мере удорожания энергоносителей переработка мясо-костных непищевых отходов путем высушивания становится нерентабельной [14, с. 24].

В странах Европейского Союза мясоперерабатывающие предприятия в цехах технических фабрик производят влажные корма. Животные, в рацион которых они входят, отличаются значительно большим приростом живого веса.

Технология производства подобных кормов предполагает измельчение сырья, его стерилизацию при высокой температуре, лабораторное обследование полученного жидкого корма, его загрузку в цистерны и реализацию. Хранение данной продукции не производится из-за малого срока ее годности, составляющего 24 часа.

Как испорченная продукция, так и техническая, не получившие положительной оценки по результатам лабораторного обследования, подлежат утилизации [16, с. 431].

Для увеличения срока годности технической продукции используются различные антисептики, учет которых ведется на субсчете 202 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия».

Расходы на сырье и вспомогательные материалы, а также иные производственные расходы учитываются на субсчете 231 «Основное производство». Предлагаем учет расходов цеха технических фабрик вести на отдельной группе аналитических счетов (23122, «Затраты цеха технических фабрик»), с возможной последующей детализацией по видам продукции.

После получения положительных лабораторных анализов и упаковки готовый товар передается на склад по фактическому весу на основании вес-накладной на технические полуфабрикаты.

Данные об использовании сырья и материалов, а также изготовлении технической продукции мастер цеха ежедневно записывает в рапорт о выработке. В этом документе также находит свое отражение информация об отклонениях объемов выхода каждого вида продукции от нормативных значений и вызвавших данные факты причинах.

В цехе технических фабрик возможно наличие незавершенного производства. К нему относят мясо-костную и костную муку в котлах, а также технический жир в отстойниках. Остатки незавершенного производства на конец месяца оцениваются по плановой производственной себестоимости [15, с. 212].

По данным рапорта о выработке технической продукции и актов инвентаризации в бухгалтерии ежемесячно оформляется накопительная ведомость учета переработки сырья и выпуска технических фабрик.

Учет выпущенной технической продукции отражается на счете 26 «Готовая продукция». Мы предлагаем использовать субсчет 263 «Технические полуфабрикаты», для которого следует открывать отдельные группы аналитических счетов: 2631 – «Мясо-костная мука», 2632 – «Костная мука», 2633 – «Технический жир» и 2634 – «Влажные животные корма». Список этой группы аналитических счетов каждое предприятие должно определять самостоятельно в зависимости от ассортимента производимой продукции. По нашему мнению, использование перечисленных счетов обеспечит сбор достоверной информации о себестоимости вышеназванных видов продукции и получение максимального экономического эффекта от их реализации.

Одним из важнейших показателей, используемых для управления как цехом технических фабрик, так и мясоперерабатывающим предприятием в целом, является себестоимость продукции. Она определяется с использованием системы расчетов, называемой калькулированием. Применительно к рассматриваемому цеху последнее представляет собой расчет результатов производства технических фабрик, осуществляемый в денежном измерении. В процессе калькулирования измеряются затраты на производство и количество выпущенной технической продукции, рассчитывается себестоимость ее единицы, определяется экономическая целесообразность производства.

В условиях выпуска в одном производственном подразделении нескольких видов продукции для оценки затрат на производство (как в целом, так и для единичных изделий) применяются

калькуляционные единицы. Они используются на стадии составления калькуляции, когда определяются расходы в расчете на единицу продукции.

При составлении отчетных калькуляций расходы на сырье и вспомогательные материалы, определяемые по данным учета, включаются в себестоимость отдельных изделий. Все прочие производственные расходы включаются в себестоимость продукции пропорционально плановым затратам, рассчитываемым по каждой статье расходов на фактический объем выпуска продукции в отчетном месяце [13, с. 99].

В настоящее время на мясоперерабатывающих предприятиях технический жир и сухие животные корма в подавляющем большинстве случаев не подвергаются сортировке, то есть рассматриваются как односортные. В случае рассортировки продукции калькуляционной единицей считается 1 т мясо-костной муки.

Себестоимость калькуляционной единицы технического жира и сухих животных кормов (1 т мясо-костной муки) определяется делением себестоимости всей продукции на общее ее количество в переведенных единицах, а себестоимость прочей продукции – умножением значения упомянутого показателя на соответствующий коэффициент [13, с. 98].

Влажные животные корма калькулируются по каждому виду продукции отдельно. В качестве калькуляционной единицы выступает 1 т продукции каждого наименования. Фактическая производственная себестоимость 1 т продукции каждого вида определяется делением производственных затрат на количество единиц продукции [13, с. 98].

Затраты на выпуск технической продукции (при их планировании, учете и калькулировании себестоимости товара) обычно подразделяются на обусловленные:

- приобретением сырья и основных материалов;
- приобретением вспомогательных технологических материалов;
- выплатой основной и дополнительной заработной платы производственным рабочим;
- наличием отчислений на социальные нужды.

Однако мы считаем, что используемая в настоящее время технология производства технических фабрикатов делает необходимым дополнение приведенного выше списка статьей «Покупные полуфабрикаты».

Расходы по статье «Сырье и основные материалы» включают стоимость побочной продукции мясо-жирового производства, бракованной продукции иных цехов, производственных непищевых отходов, получаемых по ценам внутреннего использования [15, с. 213].

Затраты по статье «Вспомогательные материалы на технологические цели» слагаются из указываемой по ценам приобретения стоимости соды, соли, извести, шпата и иных материалов [15, с. 213].

Статьи «Основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих» и «Отчисления на социальное страхование» включают в себя заработную плату работников основного производства рассматриваемого цеха и, соответственно, приходящуюся на данных лиц сумму единичных социальных взносов в фонд заработной платы.

В статью «Покупные полуфабрикаты» мы предлагаем включать определяемую по ценам приобретения стоимость тары и антисептиков, которые используются для увеличения срока годности технической продукции. Расходы на антисептики следует относить на отдельную калькуляционную статью, поскольку их стоимость близка к таковой технического сырья, используемого в общей для данных компонентов производственной закладке.

Следует отметить, что имеющийся на мясокомбинате цех технических фабрикатов решает одну из главных проблем данного предприятия – осуществляет переработку отходов и производственного брака иных цехов. Основу используемого данным подразделением технического сырья составляет побочная продукция мясо-жирового производства.

В профильной литературе исследуемая в данной публикации проблематика освещена недостаточно, в первую очередь это касается термина «побочная продукция». Мы предлагаем рассматривать в качестве таковой образующуюся в производственном процессе одновременно с основными и сопутствующими продуктами, не требующую дополнительной технологической

обработки, используемую как основное сырье для производства фабрикатов и имеющую стоимость, соответствующую цене возможного применения.

Для учета рассматриваемого вида сырья, получаемого по ценам внутреннего использования, нами предложено вести субсчет 252 «Техническая сырье». Расходы цеха технических фабрикатов предлагается учитывать на отдельной группе аналитических счетов (23122 «Расходы цеха технических фабрикатов»). Получаемая техническая продукция при учете должна отображаться на субсчете 263 «Технические полуфабрикаты». Мы считаем, что это ускорит процесс получения информации, используемой для оперативного учета и внутрихозяйственного контроля.

Для калькулирования себестоимости технической продукции нами предложено использовать еще одну статью – «Покупные полуфабрикаты».

#### ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ИСТОЧНИКИ

1. Авершин, Д. А. Классификация результатов производственного процесса и критерии их определения / Д. А. Авершин // Устойчивое развитие экономики. – 2010. – № 1. – С. 65–71.
2. Полищук, И. Р. Развитие методики бухгалтерского учета процесса производства [Электронный ресурс] / И. Р. Полищук, А. В. Боднар // Вестник Житомирского государственного технологического университета – 2012. – № 3 (61). – С. 155–157. – Режим доступа: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/44070/40705>. – Дата доступа: 21.03.2017.
3. Шара, Е. Ю. / Бухгалтерский и налоговый учет / Е. Ю. Шара, А. Н. Андриенко, Л. И. Жидеева. – Киев: Центр учебной литературы, 2011. – 424 с.
4. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету биологических активов, утв. Министерством финансов Украины 29.12.2006 [Электронный ресурс]. – Режим доступа [http://www.uazakon.com/documents/date\\_bu/pg\\_gwcwww/](http://www.uazakon.com/documents/date_bu/pg_gwcwww/). – Дата доступа: 21.03.2017.
5. Руденко, О. В. / Сопутствующая продукция в горно-обогатительном производстве: оценка и влияние на выбор способа калькулирования / О. В. Руденко // Экономические науки. Сер. Экономика и менеджмент. – 2012. – Вып. 9 (2). – С. 444–452.
6. Техническая энциклопедия TechTrend [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://techtrend.com.ua/index.php?newsid=26004541>. – Дата доступа: 20.03.2017.
7. Сорокина, Т. В. Проблемы учета побочной продукции и отходов в масложировых производствах / Т. В. Сорокина // Научные труды Кировоградского национального технического университета. Экономические науки: сб. науч. тр. – Кировоград: КНТУ, 2005. – Вып. 7. – Ч. 1. – С. 446–452.
8. Слюсарчук, Л. И. / Классификация готовой продукции / Л. И. Слюсарчук // Внешняя торговля: право и экономика – 2008. – № 2 (37). – С. 150–154.
9. Трусов, А. Д. / Учет затрат в комплексных производствах / А. Д. Трусов. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 240 с.
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_021). – Дата доступа: 24.03.2017.
11. Бухгалтерский и внутрихозяйственный учет в отраслях системы перерабатывающей промышленности АПК (на основе национальных стандартов) / В. В. Сопко [и др.]. – Киев: Феникс, 2001. – 468 с.
12. Гуцаленко, Л. В. Совершенствование учета и оценки побочных продуктов животного происхождения, предназначенных для производства биотоплива / Л. В. Гуцаленко, Л. Л. Голотюк // Сборник научных трудов ВНАУ. Сер. Экономические науки. – 2014. – № 2. – С. 122–128.
13. Зайцев, М. Г. / Бухгалтерский учет в мясной и молочной промышленности / М. Г. Зайцев, В. М. Елкин, С. М. Козлов. – М.: Агропромиздат, 1989. – 233 с.
14. Брик, А. Б. / Пути повышения эффективности переработки непищевых отходов мясоперерабатывающей отрасли / А. Б. Брик, Д. М. Ткаченко // Мясное дело. – 2012. – № 10. – С. 24.
15. Чернелевской, Л. Н. / **Организация учета: управленческий аспект (пищевой промышленности)** / Л. Н. Чернелевской, Г. Г. Осадчая. – Киев: Нац. ун-т. пищев. техн., 2011. – 463 с.
16. Ветеринарно-санитарная экспертиза с основами технологии и стандартизации продуктов животноводства / А. Н. Якубчак [и др.]. – Киев, 2005. – 800 с.

#### РЕЗЮМЕ

Исследовано понятие «побочная продукция мясо-жирового производства» и расширено его определение. Рассмотрено техническое сырье, из которого изготавливаются технические полуфабрикаты. Обоснован состав технической продукции, производимой на мясокомбинатах. Указаны первичные документы, используемые для учета затрат и выпуска продукции в цехе технических фабрикатов. Предложены обновленные группы аналитических счетов для учета сырья, производства и готовой продукции в упомянутом цехе. Исследован и **усовершенствован состав калькуляционных статей** для данного подразделения.

SUMMARY

The notion «by-products» of meat and fat production is researched and expanded the definition of its essence. It is considered technical raw material from which made the technical manufactures. It is grounded composition of technical products, which are manufactured in modern meat processing plants. Primary documents are indicated and they are used for the calculation of costs and output of production at the department of the technical manufactures. Updated groups of analytical accounts are proposed to account for raw materials and finished products at the department of the technical manufactures. It is researched and improved composition calculation of articles at the department of the technical manufactures.

*Поступила 11.04. 2017*