

УДК 657.1

Кушнір В.О.

аспірант

кафедра обліку, контролю та оподаткування агробізнесу
 Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана
 проспект Перемоги, 54/1, м. Київ, 03680
 E-mail: vkushnir27@mail.ru

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ВИПУСКУ ПРОДУКЦІЇ У ЗАБІЙНИХ ЦЕХАХ М'ЯСОКОМБІНАТІВ

Досліджено економічні категорії: витрати виробництва, об'єкти обліку витрат, собівартість продукції, основна продукція, супутня продукція, побічна продукція та безповоротні відходи. Висвітлено технологію і організацію забою тварин у забійному цеху та їх вплив на побудову обліку в даному підрозділі. Обґрунтовано документальне оформлення операцій виходу готової продукції та оцінку готової продукції в обліку.

Ключові слова: облік витрат, технологія виробництва, основна продукція, супутня продукція, побічна продукція.



This work is licensed under a [Creative Commons Attribution 4.0 International License](http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)

Постановка проблеми та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Важливість виокремлення випуску продукції м'ясо-жирового виробництва у забійних цехах із поміж інших виробничих цехів має ряд причин. По-перше у забійних цехах відбувається ретельний ветеринарно-санітарний контроль за надходженням сировини, її переробки та виходу м'ясо-продукції. По-друге від якості технології забою та нутрування туші залежить якість м'яса і субпродуктів, кількість виходу м'яса та оцінка м'ясопродуктів і інших продуктів забою.

В м'ясо-жировому виробництві випускають основну, супутню та побічну продукції, а також отримують зворотні відходи від виробництва. Як в інструктивних матеріалах, так в науковій економічній літературі склалися різні трактування економічних категорій щодо основного виробництва в м'ясокомбінатах.

Управлінням різних рангів необхідно приймати оперативні, відповідальні та дієві заходи щодо забезпечення безперебійної роботи підприємства, зниженню собівартості продукції та підвищенню прибутковості підприємства в умовах інфляції та жорсткої конкуренції. Саме для підвищення аналітичності отриманої інформації запропоновано групи аналітичних рахунків для витрат та випуску готової продукції м'ясо-жирового виробництва та навести типову кореспонденцію рахунків за їхньою участі

Аналіз останніх публікацій по проблемі. Дослідженню питань технології виробництва, обліку витрат і випуску продукції у забійних цехах м'ясокомбінатів значну увагу приділяли провідні вітчизняні вчені: В.В. Борковська, Ф.В. Іваненко, О.І.

Драган, В.М. Жук, М.М. Клименко, М.М. Коцупатрий, Т.М. Міщенко, Н.П. Слободяник, Л.М. Чернелевський, О.М. Якубчак та ін.

Аналіз останніх досліджень та публікацій дає змогу прийти до висновку, що поза увагою науковців залишаються особливості обліку виробництва продукції у забійних цехах на м'ясокомбінатах з урахуванням досягнень новітньої технології.

Формулювання цілей дослідження. Мета дослідження полягає у визначенні особливостей формування витрат і виходу продукції забійних цехів м'ясокомбінатів.

Основні завдання полягають у ґрунтовному висвітленні технології основного виробництва забійного цеху та її вплив на побудову обліку в даному підрозділі, визначені оцінки готової продукції і документального відображення операцій виходу готової продукції в обліку.

Виклад основних результатів та їх обґрунтування. М'ясо-жирове відділення є головним з поміж основних виробничих відділень, що безпосередньо здійснюють переробку худоби на м'ясопереробних підприємствах. До цього відділення відносять наступні цехи: цех передзабійного утримання худоби; забійний цех; цех субпродуктів; жировий цех; шкуро-посолочний цех та кишковий цех. На рис. 1 показано схему руху сировини випуску продукції у м'ясо-жировому виробництві.

Об'єктами обліку в м'ясо-жировому виробництві є продукція, що отримана із виробництва. Ця продукція поділяється на основну, супутню та побічну.

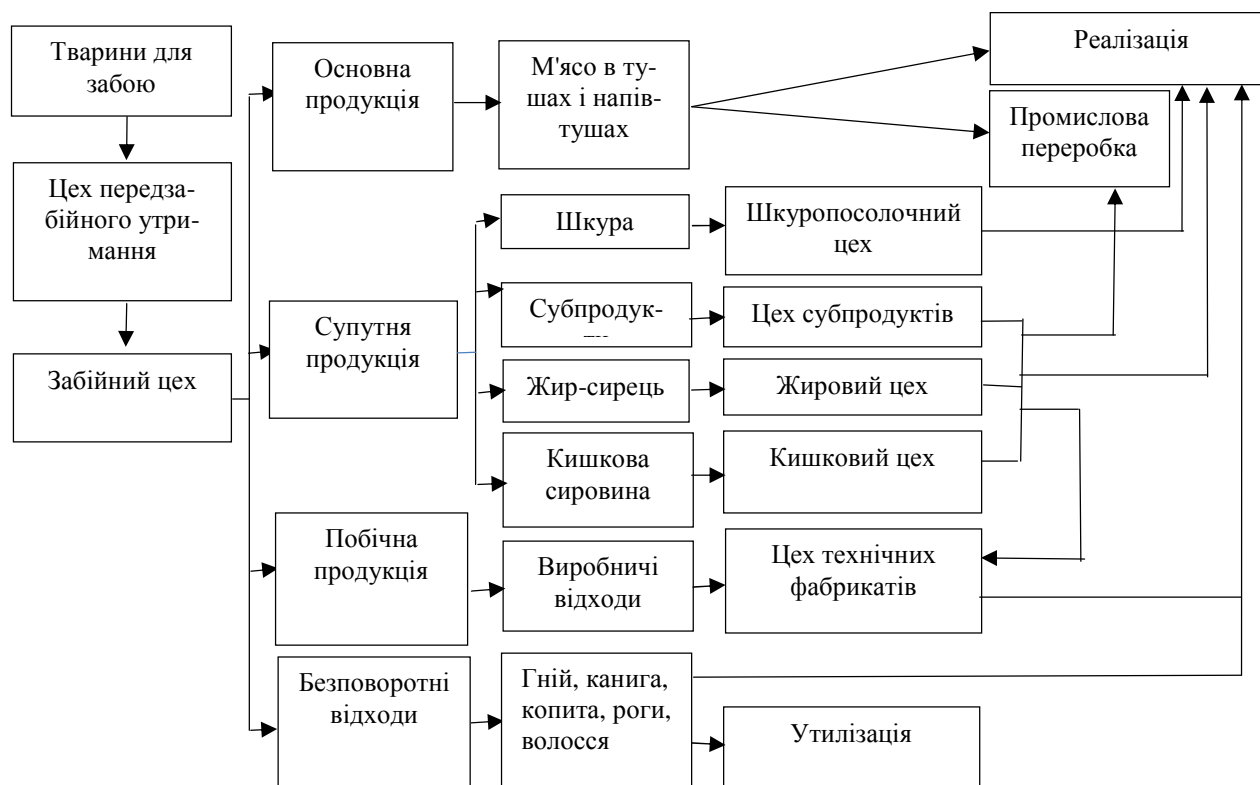


Рис. 1. Схема руху сировини та випуску продукції у м'ясо-жировому виробництві [авторська розробка]

До основної продукції належать м'ясо туш та напівтуш забитих тварин. До супутньої продукції відносять субпродукти першої та другої категорії, жири, кишкову сировину, шкури, кров харчову сиру, кістки, з яких можливе витоплення жиру (сира цівка), та інші.

В м'ясопереробній промисловості не виділяють побічної продукції, так як всю одержану із забою продукцію (крім м'яса в тушах і напівтушах) відносять до супутньої продукції відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [6].

Економічні категорії «супутня продукція» та «побічна продукція» в м'ясопереробній промисловості мають свої особливості. Супутня продукція — це продукція, отримана в одному технологічному циклі одночасно з основною, за якістю вона відповідає стандартам і призначена для подальшої обробки або реалізації споживачам. Побічна продукція — це продукція, яка утворюється при виробництві основної і, на відміну від супутньої, не потребує додаткових витрат на доробку [9, с.153].

Особливостями бухгалтерському обліку м'ясопереробних підприємств є те, що неосновну готову продукцію оприбутковують за справедливою вартістю (ціною можливої реалізації) або за ціною можливого використання, якщо така продукція використовується на самому підприємстві. І саме тому ми вважаємо за необхідне розмежовувати супутню та

побічну продукцію на м'ясопереробних підприємствах.

Ми вважаємо, що до об'єктів обліку побічної продукції необхідно віднести: кістки, з яких неможливе витоплення жиру (стегова кістка), обезжирені кістки, кров технічну, ветеринарний брак м'яса (конфіскати туш чи частини туш та субпродукти), обрізи, пльви та інші.

В Інструкції з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції на підприємствах м'ясної, птахопереробної, клеєжатинової і перопухової промисловості виділяють «Зворотні відходи» як окрему статтю витрат [5]. У статті «Зворотні відходи» відходи поділяють на зворотні та беззворотні. До зворотніх відносять відходи, які можуть бути використані в подальшому виробництві. Беззворотніми вважають відходи, які не можуть бути використані в подальшому виробництві та технологічні втрати. Вартість зворотніх відходів зменшують витрати за статтею «Прямі матеріальні витрати».

Відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості зворотні відходи — це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції, та якщо від їхнього використання можна одержати економічну вигоду. Беззворотними вважаються відходи, які не можуть бути використані або реалізовані та не становлять для підприємства цінності [6].

Ми вважаємо, що на відміну від зворотних відходів до побічної продукції слід відносити матеріальні цінності, що утворилися у процесі виробництва та можливе їх подальше використання із отриманням в майбутньому незначної, але економічної вигоди.

До зворотних відходів виробництва пропонуємо відносити залишки сировини, матеріалів та інших матеріальних цінностей, що утворилися або не утворилися у процесі виробництва м'ясо-продукції та подальше їх виробниче використання неможливе, а саме гній, канигу, шерсть-линьку та інші. Якщо передбачається реалізація відходів, то їх слід вважати активом (так як передбачається отримання економічної вигоди) та відносити до зворотних відходів виробництва. Якщо передбачається утилізація отриманих відходів, то їх слід вважати безповоротними та обліковувати їх лише в кількісному виразі.

Фактичні витрати забійного цеху, за мінусом вартості супутньої продукції та побічної продукції, включають у собівартість основної продукції – м'яса. Вартість супутньої продукції планується й оцінюється за справедливою вартістю (цінами можливої реалізації) та за ціною можливого використання (тільки для внутрішнього використання).

Цех передзабійного утримання та забійний цех відіграють провідну роль у м'ясо-жирового відділенні, бо саме від якості обробки сировини у подальших цехах м'ясо-жирового відділення залежить кінцевий вихід та оцінка м'яса та м'ясопродуктів.

Після забою проводять знекровлення тварини у горизонтальному або вертикальному положеннях. Кращим методом вважається вертикальний із застосуванням механічного конвеєра, який створює кращі санітарні умови для обробки туші та уможливає максимально повний збір крові. Саме тому на всіх м'ясопереробних підприємствах, бойнях і забійних пунктах застосовується вертикальне знекровлення туші. Горизонтальний спосіб застосовується для знекровлення худоби на забійних майданчиках, які не обладнані лебідками, та в умовах підвірного забою. Тобто останній спосіб не являється промисловим [2, с.69].

За умов вертикального знекровлення великої рогатої худоби (ВРХ), після оглушення тушу закріплюють ланцюгами за обидві тазові кінцівки і за допомогою електролебідки, підіймають на підвісний шлях та переміщують до місця знекровлення. Свиной та дрібну рогату худобу піднімають елеватором, зачепивши ланцюг за тазову кінцівку тварини. Після цього забійник робить поздовжній розріз шкіри шиї ВРХ довжиною 20-55 см (залежно від виду і маси тварини). У дрібної рогатої худоби сонні артерії перерізають суцільним проколом шиї, а у свиной – уколом ножа під грудну кістку, розрізаючи аорту і грудну вену в грудній порожнині [2, с.70].

У разі повного знекровлення від ВРХ отримують близько 4,5% крові від маси ВРХ та 3,5% – від свиной та дрібної рогатої худоби. Практично, на м'ясопереробних підприємствах під час забою ВРХ

отримують 55-65%, свиной – 40% та дрібної рогатої худоби – 45% крові від її загальної кількості, що знаходиться в організмі. Уся кров збирається у бідони та передається до цеху технічних фабрикатів або відразу із забійного цеху по каналах виливається до цистерн цеху технічних фабрикатів. Кров із позитивним висновком ветсанекспертизи збирають для харчового, лікувального і технічного призначення [2, с.70].

Технічна і харчова кров не може стати готовою продукцією ні на якому виробничому переділі, а є напівфабрикатом – тобто сировиною для наступних переділів. Кістки спочатку передають для знежирення у жировий цех, а потім – в цех технічних фабрикатів і їх також слід вважати напівфабрикатами. Тому пропонуємо вести їх облік на субрахунок 251 «Напівфабрикати м'ясо-жирового виробництва» та відповідно групи аналітичних рахунків 2511 «Напівфабрикати (кров)» та 2512 «Напівфабрикати (кістки)».

Наступним етапом після знекровлення тварин є розбирання туш, яке здійснюють у такій послідовності операцій: знімають шкіру, відокремлюють голову і кінцівки, виймають внутрішні органи і проводять туалет туш.

Розбирання туш починають зі знімання шкіри, що складається з двох операцій – забілування й остаточного зняття шкіри. Забілування – ручне знімання шкіри з таких ділянок туші як голова, шия, кінцівки, лопатки, черевна частина. Площа забілування шкіри залежить від виду тварин, вгодованості й інших факторів. Як правило, для ВРХ вона становить 20 - 25%, свиной – 30 - 50 % (залежно від вгодованості), дрібної рогатої худоби – 30 - 40 %. У процесі забілування відокремлюють голову (по першому шийному хребцю) і пупові суглоби грудних і тазових кінцівок [2, с.71].

Після забілування остаточне зняття шкіри здійснюють механічним методом за допомогою шкуротримачів різних типів. Механічне знімання шкіри проводиться під контролем працівника, який вручну усуває задирки жиру і м'язової тканини, що утворюються під час знімання. За умов горизонтального розбирання туші забілування проводять так само, як і при вертикальному, а шкіру надалі знімають вручну. Після закінчення процесу передні кінцівки туші виходять із гребінця і шкіра надходить на обробку в інший цех [2, с.71].

Сира шкіра не є готовою продукцією, так як не пройшла всі стадії технологічної обробки і саме тому її слід вважати напівфабрикатом. Для обліку шкур пропонуємо відкрити групи аналітичних рахунків 2513 «Напівфабрикати шкіри»

Після зняття шкіри розрізають грудні м'язи туші від середини грудної клітки до низу. Потім розрубують або розпилюють грудну кістку. Надалі відокремлюють стравохід від трахеї та пряму кушку із статевими органами від стінок тазової порожнини. Наступними діями є видалення вим'я у корів, а в бугаїв і волів – сім'яників та статевих членів.

Власне нутрування починають розрізом від розрубаної частини лобкового зрощення вниз до грудної кістки. Сальник (сорочковий жир) видаляють та передають у жировий цех, пряма кишка із сечовим міхуром та кишечник – у кишковий цех, а шлунок, стравохід, рубець із сіткою, книжку і сичуг – до цеху субпродуктів.

Після вказаних технологічних операцій відрізають діафрагму, витягують лівер (трахея, легені, серце, селезінка, печінка та діафрагма), окремо відокремлюють нирки та підвішують на спеціальні гаки для проведення ветеринарно-санітарної експертизи. Після нутрування проводять розпилювання туші вздовж спинного хребта так, щоб уникнути дроблення хребців та зигзагоподібного розпилю туші по хребту [2, с.72].

Необроблені субпродукти та кишкову сировину слід вважати напівфабрикатами й обліковувати на окремих субрахунках 2514 «Напівфабрикати (субпродукти 1-ої категорії)», 2515 «Напівфабрикати (субпродукти 2-ої категорії)» та 2516 «Напівфабрикати (кишкова сировина)».

Жир-сирець визнають як напівфабрикат, якщо буде проводитися його перетоплення, або визнають як готову продукцію, якщо перетоплення не відбуватиметься. В першому випадку пропонуємо його обліковувати на групі аналітичних рахунків 2517 «Напівфабрикати (Жир-сирець)», а в іншому випадку на рахунку 26 «Готова продукція».

Далі проводять туалет туші, який може бути сухим, вологим та комплексним. При сухому туалеті, видаляють нирковий жир та залишки жиру з хребта, відокремлюють хвіст між другим і третім хребцем, виймають спинний мозок, зачищають м'язові тканини та видаляють синці, згустки крові та інші дрібні недоліки. Вологий туалет проводять лише після сухого, за допомогою щітки-душу, промивають півтуші теплою або звичайною водопровідною водою.

Метою сухого туалету є надання півтушам товарного виду, тоді як вологого – зниження бактеріального обсіменіння туш шляхом механічного видалення згустків крові і залишків вмісту шлунково-кишкового тракту [2, с.73].

Після проведення туалету півтуші підлягають ветеринарному огляду і клеймуванню.

Обробка туш дрібної рогатої худоби майже нічим не відрізняється від обробки туш ВРХ. Проте їх не розпилюють на півтуші, а допускають до реалізації цілими після проведення сухого та вологого туалету.

Залежно від виду продукції, яка виготовляється із свинини, забій свиней м'ясопереробними підприємствами проводять наступними методами:

- зі зніманням шкіри;
- без знімання шкіри (найпоширеніший метод);
- методом крупонування [2, с.74].

Обробка туш свиней зі зніманням шкіри майже нічим не відрізняється від обробки туш ВРХ.

Основна відмінність полягає в тому, що для зняття шкур з туш свиней використовують лебідки та більш уважніше розглядають лімфатичні вузли голови та туші свинини.

Забій без знімання шкіри проводять лише беконним свиням, підсвинкам, поросяткам та м'ясним свиням, якщо їх туші направляються на виробництво копченостей. При використанні даного методу, оглушення, знекровлення проводять так само, як і під час методу зі зніманням шкіри. Далі туші направляють на ошпарювання, яке проводять у спеціальних чанах з гарячою водою (температурою 63 – 65 °С) протягом 3-5 хвилин в залежності від вгодованості і маси свині [2, с.74].

Після ошпарення з туш видаляють щетину, використовуючи на м'ясопереробних підприємствах шкребмашину, а на невеликих – ручних шкребачок. Для остаточного очищення туш проводять опалювання в опалювальних печах або пальниками і паяльними лампами. Після опалювання тушу миють від пригару холодною водою та очищають спеціальною полірувальною машинкою або вручну ножем. Послідуючі процеси проводять аналогічно методу зі зняттям шкіри.

Для потреб шкіряної промисловості, у якій цінується середня частина шкіри свині – спина (крупон), розроблена технологія оброблення туш методом крупонування, при якій знімається лише частина шкіри (крупон). При використанні даного методу оглушення, знекровлення проводять так само, як і під час попередніх методів. Далі миють щітками-душ туші та стрижуть або механічно висмикують щетину. Далі проводять часткове ошпарення туш занурюючи черевною частиною на глибину 15 – 20 см у чани з гарячою водою, щоб не допустити ошпарення спинно-бокового крупону туші. Очищення від епідермісу та щетини проводять так само, як і при повному ошпарюванні. Перед забілуванням шкуру розрізають на межі, яка розділяє ошпарену і не ошпарену частини туші. Крупон здійснюють механічно та направляють у шкуро-засоловувальний цех, де його очищають від прирізів жиру та консервують. Туші після зняття крупону піддають опалюванню лише у грудочеревній частині газовими пальниками та далі переробляють там само, як і при методі без знімання шкіри [2, с.75].

Результати забою тварин відображують у Вагах-накладних, складеній у м'ясо-жировому відділенні підприємства в трьох примірниках. Перший примірник залишається безпосередньо в цеху, другий – разом із передачею м'яса надходить на холодильник підприємства, третій – передається заготівельнику. У Вазі-накладній вказується кількість і вага туш тварин за віковими групами й типами вгодованості. Для покращення ведення оперативного обліку пропонується оформляти Вагу-накладну окремо за кожним заготівельником, підприємством-постачальником та фізичною особою-постачальником.

На основі Ваги-накладної на кожного заготівельника переробне підприємство оформляє приймальні квитанції, в яких роблять перерахунок забійної маси тварин у живу масу відповідно до перевідних коефіцієнтів.

Клеймування м'яса здійснюється тільки після проведення ветеринарно-санітарної експертизи. Ветеринарний лікар проводить експертизу дотримуючись науково обґрунтованого порядку огляду туш і внутрішніх органів. Туші повинні бути представлені обов'язково з головами і внутрішніми органами, оскільки вони є найбільш вірогідними об'єктами інфекції. Найбільша увага приділяється лімфатичним вузлам, які можуть мати патологічні зміни. Вони розрізаються у разі, коли при огляді туш, виявлені наявні травматичні ушкодження та зміни, характерні для плевриту, перитоніту, набряків та крововиливів. Без крайньої необхідності зайвих розрізів не робиться через можливість зниження оцінки туші та субпродуктів. Із субпродуктів найретельніше переглядають легені з трахеєю, серце і печінка [2, с.76].

Відповідності до чинних «Правил ветеринарно-санітарного огляду забійних тварин та ветеринарно-санітарної експертизи м'яса і м'ясних продуктів» м'ясо усіх видів тварин та птиці, що вибуває з м'ясопереробних підприємств і яке надходить для реалізації на ринки, підлягає клеймуванню [8]. Клеймування проводиться відповідно до «Інструкції по клеймуванню м'яса», яка затверджена наказом Головного державного інспектора ветеринарної медицини України від 12.06.1997 року №19 [4].

Згідно з вимогами Інструкції обов'язковому клеймуванню підлягає м'ясо (туші, півтуші, четвертини) сільськогосподарських і диких тварин та птиці усіх видів, що засвідчує придатність м'яса для

харчування та зазначає категорію вгодованості [4]. Клеймування м'яса проводять лікарі ветеринарної медицини, які пройшли атестацію з теоретичних та практичних питань провадження ветеринарно-санітарної експертизи та які включені до списків лікарів ветмедицини, яким видано головним державним інспектором області дозвіл на клеймування м'яса і дозвіл на виготовлення клейм та штампів.

Для клеймування м'яса використовують безпечну фарбу фіолетового кольору або харчовий барвник, які дозволені до використання Міністерством охорони здоров'я України для клеймування харчових продуктів.

Для клеймування м'яса тварин усіх видів встановлюються такі форми клейм: кругле (діаметром 40 мм), квадратне (40*40 мм), трикутне (45*50*50 мм), овальне ($D_1 - 50$ мм і $D_2 - 40$ мм), ромбоподібне (40*40 мм з кутами 60° і 120°) та у випадку експорту продукції – овальне ($D_1 - 40$ мм і $D_2 - 60$ мм). У верхній частині клейма напис «Україна», а в низу повинен бути напис «Держветнагляд». На кожному клеймі повинно бути три пари цифр: перша означає порядковий номер області; друга – порядковий номер району; третя – порядковий номер підприємства [2, с.169].

Крім зазначених основних форм клейм для маркування м'яса тварин різних видів, встановлюються штампи прямокутної форми (40*70 мм) із написом «Держветнагляд», у центрі позначається порядок використання «Проварка», «На варену ковбасу», «На м'ясні хлібці», «На консерви», «Ящур», «Туберкульоз», «Цистицеркоз», «Утиль», знизу – номер підприємства [2, с.170].

Встановлюються також буквені штампи висотою 20 мм без обідка, значення яких наведено у табл.1.

Таблиця 1

Означення буквених штампів при клеймуванні м'яса*

№ з.п.	Означення м'яса по буквам	Букви
1	М'ясо молодняка ВРХ, свинини 5-ї категорії (м'ясо поросят), свинина м'ясна від забою молодняка свиней спеціалізованих м'ясних порід, м'ясо підсвинків	М
2	М'ясо некастрованих биків віком понад 3 роки	Б
3	М'ясо, призначене для виробництва продуктів дитячого харчування	Д
4	М'ясо-козлятини	К
5	М'ясо-телятини	Т
6	М'ясо з дефектами технологічної обробки	ПП
7	Туші, одержані від забою тварин вищої вгодованості	В
8	Туші, одержані від забою тварин середньої вгодованості	С
9	Туші, одержані від забою тварин нижче середньої вгодованості	Н
10	М'ясо молодняка добірного класу	МД
11	М'ясо молодняка першого класу	М1
12	М'ясо молодняка другого класу	М2

* узагальнено автором на основі [2]

Залежно від вгодованості яловичину клеймують: першої категорії – круглим клеймом;

другої категорії – квадратним клеймом; худу – трикутним клеймом.

Залежно від категорій вгодваності свинину клеймують:

- першої категорії (беконну) – круглим клеймом;
- другої категорії (м'ясу) – квадратним клеймом;
- третьої категорії (жирну) – овальним клеймом;
- четвертої категорії (для промпереробки) – трикутним клеймом;
- п'ятої (м'ясо поросят) – круглим клеймом;
- свинина, яка не відповідає вимогам стандарту за показниками категорії якості – ромбоподібним клеймом;
- туші кнурів – штампом «Кнур-ПП».

Залежно від вгодваності баранину і козлятину клеймують: першої категорії – круглим клеймом; другої – квадратним клеймом; худу – трикутним клеймом.

Конину залежно від вгодваності клеймують наступним чином: конину та лошатину першої категорії – круглим клеймом; конину другої категорії – квадратним клеймом; конину та лошатину, які за вгодваністю не відповідають вимогам, встановленим до першої та другої категорії – трикутним клеймом [2, с.172].

Після клеймування туші та півтуші зважують та передають до холодильнику на охолодження та подальше зберігання.

Інша продукція від забою тварин передається у відповідні цехи. Із забійного цеху кишечник потрапляє на переробку на готову продукцію в кишковий цех, шкури та вовна – в шкуро-посолочний цех. Кістки спочатку передають для знежирення у жировий цех, а потім – в цех технічних фабрикатів. Кров, кістки після витопки та харчові відходи м'ясопродукції направляються для переробки до цеху технічних фабрикатів. До цеху субпродуктів надходять для подальшої обробки субпродукти, а саме: внутрішні паренхіматозні органи, м'ясна обрізь, вим'я, голови, шлунки, кінцівки тощо.

М'ясо-жирове відділення великих та середніх м'ясопереробних підприємств працює під керівництвом начальника або старшого майстра цеху. Так, на малих підприємствах обов'язки керівника м'ясо-жирового відділення покладені на завідувача виробництвом. Начальник або старший майстер та завідувач виробництвом являються безпосередніми матеріально відповідальними особами.

Дослідження організації та стану обліку витрат м'ясо-жирового відділення показує прямопропорційну залежність обліку від технології і організації виробництва. Даний фактор впливає на порядок документального оформлення операцій, систему звітності матеріально відповідальної особи, формування собівартості продукції [7, с.62].

На підставі Ваг-накладних на приймання м'яса-яловичини або м'яса свинини чи іншого м'яса

складається Відомість обліку виробітку готової продукції та передачі її на склад та Журнал обліку переробки сировини і випуску готової продукції.

На підставі всіх вище наведених відомостей складаються Накопичувальна відомість обліку переробки свиней та Накопичувальна відомість обліку переробки великої рогатої худоби за кількістю та якістю м'яса.

На підставі усіх видів Ваг-накладних щоденно формується Звіт про виробіток. Дані усіх щоденних звітів про виробіток збираються у один місячний журнал, підшиваються та пронумеровуються. Цей журнал є підставою для оформлення Зведеного звіту про витрати і випуск продукції основного виробництва.

Аналітичний облік основного виробництва ведеться за кожним видом та категоріями м'яса та за кожним видом основного виробництва окремо. Регістром такого обліку виступає оборотно-сальдова відомість за субрахунку 231 «Основне виробництво». Регістром синтетичного обліку є аналіз субрахунку 231 «Основне виробництво». На підставі даних синтетичного обліку вводяться дані у Головну книгу за субрахунком 231 «Основне виробництво».

Вартість сировини, що надійшла до м'ясо-жирового відділення з інших цехів і яку передали у виробництво, списується в дебет субрахунку 231 «Основне виробництво» з кредиту субрахунку 201 «Сировина і матеріали» за обліковими цінами підприємства, а сировина, яка надійшла з інших підприємств – за цінами придбання [10, с. 195].

В умовах автоматизації для ведення обліку витрат даного цеху пропонуємо відкрити групу аналітичних рахунків 2311 «Витрати забійного цеху». Якщо на м'ясопереробному підприємстві малі обсяги виробництва та забій усіх видів тварин відбувається в одному приміщенні, то із практичної точки зору подальша деталізація не була б доречною. В іншому випадку до цього рахунку було б доречно відкрити групи аналітичних рахунків наступних порядків 23111 «Забій ВРХ», 23112 «Забій свиней», 23113 «Забій овець», 23114 «Забій кіз», 23115 «Забій коней», 23116 «Забій птиці» та 23117 «Забій кролів». Через наявність кількох способів забою свиней аналітичний рахунок 5-го порядку 23112 «Забій свиней» можна деталізувати на рахунки 6-го порядку, а саме 231121 «Забій свиней без знімання шкіри», 231122 «Забій свиней із зніманням шкіри» та 231123 «Забій свиней способом крупонування».

У табл. 2 представлено кореспонденцію рахунків з обліку випуску продукції забійним цехом на м'ясокомбінатах.

Фактична виробнича собівартість всього випуску м'яса кожного місяця відноситься в дебет рахунку 26 «Готова продукція» з кредиту рахунку 23 «Виробництво», при цьому м'ясо туш оприбутковується за фактичною собівартістю за кожною категорією вгодваності окремо.

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків з обліку випуску продукції забійним цехом на м'ясокомбінатах

№ з.п.	Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано від забою тварин харчову кров	2511	2311
2	Передано технічну кров із забійного цеху до холодильника на охолодження для подальшого виробництва ковбасних виробів	2511	2511
3	Оприбутковано від забою тварин кістки (сира цівка)	2512	2311
4	Передано кістки (сира цівка) із забійного цеху до жирового цеху для їх обезжирення	2512	2512
5	Оприбутковано від забою тварин шкіри	2513	2311
6	Передано шкіри із забійного цеху до шкурпосолочного для їхнього консервування	2513	2513
7	Оприбутковано від забою тварин субпродукти 1-ої категорії	2514	2311
8	Передано субпродукти 1-ої категорії із забійного цеху до субпродуктового цеху для їхньої обробки	2514	2514
9	Оприбутковано від забою тварин субпродукти 2-ої категорії	2515	2311
10	Передано субпродукти 2-ої категорії із забійного цеху до цеху субпродуктів для їхньої обробки	2515	2515
11	Оприбутковано від забою тварин кишкову сировину	2516	2311
12	Передано кишкову сировину із забійного цеху до кишкового цеху для їхнього очищення	2516	2516
13	Оприбутковано від забою тварин жир-сирець	2517	2311
14	Передано жир-сирець із забійного цеху до жирового цеху для його переробки на жир-топець	2517	2517

*авторська розробка

Висновки та перспективи подальших досліджень. Сучасна побудова бухгалтерського обліку в м'ясопереробній промисловості недостатньо враховує вимоги технології виробництва та ринкової економіки, так як часто не враховують якість і кількість випущеної основної, супутньої та побічної продукції. Це також стосується і порядку обліку виробничих витрат.

Із проведеного дослідження можна стверджувати про пряму залежність обліку виробництва від його технології й організації. Від якості забою та нутрування туші залежить якість м'яса та субпродуктів, кількість виходу м'яса, оцінка м'ясопродуктів та інших продуктів забою. Від якості ветеринарно-санітарного контролю залежить рух тварини від надходження на підприємство до клеймування м'яса туші, визначення якості та придатності

м'ясопродуктів та їхньої передачі на обробку у інші цехи.

В результаті дослідження економічних категорій: витрати виробництва, об'єкти обліку витрат, собівартість продукції, основна продукція, супутня продукція, побічна продукція, безповоротні відходи – запропоновано методику віднесення м'ясо-продуктів та інших продуктів забою тварин до основної, супутньої та побічної продукції.

На підставі ґрунтовного вивчення технологічного процесу, його впливу на побудову обліку та документальне відображення операцій із забою тварин – внесено пропозиції щодо удосконалення групи аналітичних рахунків для основного виробництва та готової продукції м'ясо-жирового виробництва. Це дозволить підвищити аналітичність формування в обліку інформації, необхідної для прийняття відповідних управлінських рішень.

Література

1. Борковська В. В. Бухгалтерський облік витрат виробництва у м'ясопереробних підприємствах: теорія і практика: [монографія] / В. В. Борковська. – Кам'янець-Подільський: ПП Зволейко Д. Г., 2015. – 276 с.
2. Ветеринарно-санітарна експертиза з основами технології і стандартизації продуктів тваринництва / [О.М. Якубчак, В.І. Хоменко, С.Д. Мельничук та ін.] ; за ред. О.М. Якубчак, В.І. Хоменка. – Київ, 2005. – 800 с.
3. Драган О. І. Організаційно-економічна реструктуризація підприємств м'ясої промисловості при переході до ринкової економіки : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.06.01 «Економіка, організація і управління підприємствами» / Драган О. І. – Київ, 2001. – 20 с.
4. Інструкція по клеймуванню м'яса [Електронний ресурс] / Держ. департ. Вет. Мед. України; Наказ від 03.07.2001 № 51. – К.: МАПУ, 2001. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0447-97>
5. Інструкція по плануванню, учету и калькулюванню себестоимости продукции на предприятиях мясной, птицеперерабатывающей, клежелатиновой и перопуховой промышленности. Утв. мин. мясной и молочной промышленности СССР 30.09.1975г. № 1-и. – М.: ЦНИИТЭИ, 1976. – 165 с.
6. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. №373. – К., 2007. – 305 с.
7. Міщенко Т. М. Організаційно-технологічні особливості виробництва м'ясопродукції та їх вплив на облік витрат / Т. М. Міщенко // Культура народів Причорномор'я. – 2013. – № 256. – С. 61–65.

8. Правила ветеринарно-санітарного огляду забійних тварин та ветеринарно-санітарної експертизи м'яса і м'ясних продуктів [Електронний ресурс] / Держ. департ. Вет. Мед. України ; Наказ від 07.06.2002 № 28. — К. : МАПУ, 2002.. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0524-02>

9. Слюсарчук Л.І. Класифікація готової продукції / Л.І. Слюсарчук // Зовнішня торгівля: право та економіка – 2008. – № 2 (37). – С. 150-154.

10. Чернелевський Л. М. Організація обліку: управлінський аспект (Харчова промисловість): [навч. посіб.] / Чернелевський Л. М., Осадча Г.Г.; за ред. д. е. н. проф. Кандиби А. М., Ріппи С. П. – К. : НУХТ, 2011. – 463 с.

Стаття надійшла 09.02.2017
Стаття прийнята до друку 23.02.2017
Доступно в мережі Internet 31.03.2017

Кушнір В.А.

аспірант

кафедра учета, контроля и налогообложения агробизнеса

Киевский национальный экономический университет им. В. Гетьмана

проспект Победы, 54/1, м. Київ, 03680

E-mail: vkushnir27@mail.ru

ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ УЧЕТА РАСХОДОВ И ВЫПУСКА ПРОДУКЦИИ В УБОЙНЫХ ЦЕХАХ МЯСОКОМБИНАТОВ

Основная цель исследования состоит в определении особенностей формирования затрат и выхода продукции убойных цехов мясокомбинатов.

Исследованы экономические категории: издержки производства, объекты учета затрат, себестоимость продукции, основная продукция, сопутствующая продукция, побочная продукция, безвозвратные отходы и предложена методика отнесения мясо-продуктов и продуктов убоя животных в каждой из категорий.

Освещены технология и организация убоя животных в убойном цехе и их влияние на построение учета в данном подразделении. Обоснованно документальное оформление операций выхода готовой продукции и оценка готовой продукции в учете. Это будет способствовать формированию в бухгалтерском учете информации для принятия оперативных управленческих решений и для поиска путей снижения издержек производства и себестоимости продукции.

Основательно изучено технологический процесс и исследованы его влияние на построение учета и документальное отражение операций по забою животных. Разработано группы аналитических счетов для субсчета основного производства 2311 «Расходы убойного цеха». Предложено открывать группы аналитических счетов следующих порядков 23111 «Убой КРС», 23112 «Убой свиней», 23113 «Убой овец», 23114 «Убой коз», 23115 «Убой лошадей», 23116 «Убой птицы» и 23117 «Убой кроликов». Из-за наличия нескольких способов забоя свиней аналитический счет 23112 «Убой свиней» можно детализировать на счета 231121 «Убой свиней без снятия кожи», 231122 «Убой свиней со съёмкой кожи» и 231123 «Убой свиней способом крупнунвания».

Для учета полуфабрикатов собственного мясо-жирового производства предложено использовать субсчет 251 «Полуфабрикаты мясо-жирового производства» и соответствующие группы аналитических счетов 2511 «Полуфабрикаты (кровь)» и 2512 «Полуфабрикаты (кости)» 2513 «Полуфабрикаты шкуры», 2514 «Полуфабрикаты (субпродукты первой категории)», 2515 «Полуфабрикаты (субпродукты второй категории)», 2516 «Полуфабрикаты (кишечное сырье)» и 2517 «Полуфабрикаты (жир-сырец)». Приведено типичную корреспонденцию счетов по учету затрат и выпуска продукции мясо-жирового производства.

Ключевые слова: учет расходов, технология производства, основная продукция, сопутствующих продукция, побочная продукция.

Kushnir V.

Postgraduate

Department of Accounting, Control and Taxation of agribusiness

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

54/1 Prospect Peremogy Kyiv 03680

E-mail: vkushnir27@mail.ru

ORGANIZATIONAL AND METHODOLOGICAL FOUNDATIONS OF COST ACCOUNTING AND PRODUCTION IN SLAUGHTER DEPARTMENTS AT MEAT PROCESSING PLANTS

The main purpose of research is to determine the features of formation costs and yields in slaughter departments at meat processing plants.

The economic categories are researched: the cost of production, the cost of accounting objects, the product cost, the main products, the concurrent products, the by-products, and the irreversible waste. The method of classifying meat products and products of slaughter to each of category has been offered.

The article deals with technology and organization of slaughter animals in slaughter department and their influence on building accounting in this subsection. Documentation of transactions with a finished product and finished products evaluation in accounting is substantiated. This documentation will facilitate the formation of accounting information for making operational management decision and for finding the ways to reduce the cost of production and the product cost.

Process of technology and its impact on the construction in accounting, and documentary reflection of slaughter animals operations are studied and investigated thoroughly. The groups of analytical accounts for subaccount main production 2311 "Costs of slaughter department" are created. It is proposed the following orders 23111 "Slaughter of cattle" 23112 "Slaughter of pigs" 23113 "Slaughter of sheep," 23114 "Slaughter of goats" 23115 "Slaughter of horses" 23116 "slaughter of poultry" and 23117 "Slaughter of rabbits" to open groups of analytical accounts. Because of the few ways of slaughtering pigs, the analytical account of 5th order 23112 "Slaughter of pigs" can be detailed in the accounts of 6th order, namely 231121 "Slaughter of pigs without removing the skin" 231122 "Slaughter of pigs with removing skin" and 231123 "Slaughter of pigs by kruponuvannya way".

It has been proposed to use sub-account 251 "Semi-finished of meat and fat production" and relevant groups of analytical accounts 2511 "Semi-finished (blood)", 2512 "Semi-finished products (bones)", 2513 "Semi-finished of skins", 2514 "Semi-finished (offal products of 1st category)", 2515 "Semi-finished (offal products of 2nd category)", 2516 "Semi-finished (Escherichia raw material)" and 2517 "Semi-finished (raw fat)" for accounting the own semi-finished fat and meat production. The typical correspondence of accounts is showed in cost accounting and in output of meat and fat production.

Keywords: cost accounting, production technology, the main products, the concurrent products, by-products.

References

1. Borkovska, V. V. (2015). Bukhhalteryskyi oblik vytrat vyrobnytstva u m'iasopererobnykh pidpriemstvakh: teo-riia i praktyka. Kam'ianets-Podilskyi: PP Zvoleiko D. H.
2. Yakubchak, O. M., Khomenko, V. I., & Melnychuk, S. D. (2005). Veterynarno-sanitarna ekspertyza z osnovamy tekhnolohii i standartyzatsii produktiv tvarynnytstva . Kyiv.
3. Drahan , O. I. (2001). Orhanizatsiino-ekonomichna restrukturyzatsiia pidpriemstv m'iasnoi promyslovosti pry perekhodi do rynkovoï ekonomiky. Kyiv.
4. Instruksiia po kleimuvanniu m'iasa Derzh. depart. Vet. Med. Ukrainy; Nakaz vid 03.07.2001 № 51. (2001). Retrieved February, 2017, from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0447-97>
5. Ynstruktsiia po planirovaniu, uchetu y kalkulirovaniu sebestoymosti produktsyy na predpriaty-iakh miasnoi, pytsepererabatyvaiushchei, kleezhelatynovoi y peropukhovoi promyshlennosti. Utv. mун. miasnoi y molochnoi promyshlennosti SSSR 30.09.1975h (Vol. 1). (1976). M.: TsNYITЭУ.
6. Metodychni rekomendatsii z formuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) u promyslovosti: Zatv. nakazom Ministerstva promyslovoi polityky Ukrainy vid 09.07.2007 r. №373. (2007). K.
7. Mishchenko , T. M. (2013). Orhanizatsiino-tekhnolohichni osoblyvosti vyrobnytstva m'iasoproduktsii ta yikh vplyv na oblik vytrat. Kultura narodiv Prychornomor'ia, 256, 61-65.
8. Pravyla veterynarno-sanitarnoho ohliadu zabiinykh tvaryn ta veterynarno-sanitarnoi ekspertyzy m'iasa i m'iasnykh produktiv Derzh. depart. Vet. Med. Ukrainy ; Nakaz vid 07.06.2002 № 28. (n.d.). Retrieved February, 2017, from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0524-02>
9. Sliusarchuk , L. I. (2008). Klasyfikatsiia hotovoi produktsii. Zovnishnia torhivlia: pravo ta eko-nomika, 2(37), 150-154.
10. Chernelevskiy, L. M. (2011). Orhanizatsiia obliku: upravlinskyi aspekt (Kharchova promyslovost). K.: NUKhT.

Received 09 February 2017

Approved 23 February 2017

Available in Internet 31.03.2017