

УДК 657:636:638.4

Т.Н. Киченина, А.А. Скорнякова, Д.И. Хайруллина

Казанский государственный университет имени В.Г. Тимирязова (ИЭУП), Казань,
email: pttatjana@mail.ru

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ ПРИ ВЫРАЩИВАНИИ НАСЕКОМЫХ

Ключевые слова: учет, бухгалтерский учет, затраты, сельское хозяйство, микроскотоводство.

В настоящее время появляется такой термин, как микроскотоводство, под которым понимается промышленное выращивание сверчков и жучков для использования их затем в пищу. В связи с этим актуальными становятся вопросы отражения в учете операций при производстве готовой продукции в микроскотоводстве.

T.N. Kichenina, A.A. Skornyakova, D.I. Khairullina

Kazan State University named after V.G. Timiryasov (IEPU), Kazan, email: pttatjana@mail.ru

FEATURES OF COST ACCOUNTING WHEN GROWING INSECTS

Keywords: accounting, accounting, costs, agriculture, micro-cattle breeding.

Currently, there is such a term as micro-cattle breeding, which means the industrial cultivation of crickets and beetles for their subsequent use in food. In this regard, the issues of accounting for operations in the production of finished products in the micro-livestock industry are becoming relevant.

В последние годы сельское хозяйство стало одним из наиболее быстро развивающихся секторов экономики России. В соответствии с Федеральным законом № 264-ФЗ «О развитии сельского хозяйства» к сельскохозяйственным товаропроизводителям относятся организации, индивидуальные предприниматели, осуществляющие производство сельскохозяйственной продукции. При этом необходимо выполнения условия по доле дохода от продажи этой продукции в общей величине дохода. Она должна составлять не менее 70% за календарный год [1].

Под сельскохозяйственным производством признается совокупность видов экономической деятельности по выращиванию, производству и переработке соответственно сельскохозяйственной продукции, сырья и продовольствия, в том числе оказание соответствующих услуг [1].

Одним из направлений развития сельскохозяйственного производства в России на современном этапе можно назвать переход на производство новых видов продукции, как пищевой, так и кормовой. Употребление в пищу насекомых набирает популярность по всему миру. Ещё недавно Евросоюз запрещал продажу насекомых в виде про-

дукта питания. Но в 2013 году продовольственная и сельскохозяйственная организация ООН признала насекомых едой будущего. При этом, сырьем для производства продуктов питания могут стать сверчки, они могут стать основным ингредиентом при производстве печенья, шоколадных конфет, макарон и других изделий.

Компании, которые осуществляют деятельность, связанную с производством сверчков, уже работают в ряде регионов России. Так, в Ставропольском крае осуществляют производство консервированных сверчков во фритюре, печенье курабье из перемолотых насекомых. В Новосибирске компанией «Сверчок» запатентована технология выращивания сверчков для еды, массовое производство которых планируется начать в 2025 году.

В связи с этим, следует отметить актуальность вопросов, связанных с отражением в бухгалтерском учете операций, связанных с производством, выпуском, продажей производимой продукции в микроскотоводстве.

Цель исследования

Целью исследования является рассмотрение особенностей бухгалтерского учета в микроскотоводстве.

Материалы и методы исследования

В качестве методов исследования при написании статьи использовались такие методы, как: анализ, синтез, обработка данных, обобщение и актуализация.

Результаты исследования и их обсуждение

При планировании производства на начальном этапе необходимо принять во внимание затраты, которые будут возникать при открытии сверчковой фермы; ежемесячные затраты (табл. 1).

Для организации бухгалтерского учета затрат при производстве сверчков целесообразной становится необходимость понимания общей технологии производственного процесса при выращивании сверчков:

1. Сверчки откладывают яйца в торфянице, после чего из них выходит пыль.
2. Сбор яиц и распределение ящикам.
3. В ящик загружается корм на весь цикл производства. Самый долгий – 45 дней. Некоторые фермы стараются довести цикл производства до 30 дней, чтобы каждый месяц выходило достаточное количество сверчка.
4. Перед использованием их усыпляют или замораживают, подвергают термической обработке, а затем перемалывают в муку.

При этом на каждом из этапов производственного процесса возникают затраты. Учет затрат является одним из значимых разделов финансового и управленческого учета. Для правильной организации учета затрат важную роль занимает их научно обоснованная классификация. В таблице 2 представлен систематизированный перечень затрат, возникающий в микроскотоводстве в производственном процессе на сверчковой ферме, который может быть положен в основу организации учета затрат по статьям для целей калькулирования себестоимости выпускаемой продукции на сверчковой ферме.

Для учета затрат по выращиванию сверчков на каждом из этапов следует использовать счет 20 «Основное производство», по дебету которого собираются затраты на производство продукции, по кредиту – выход полученной готовой продукции.

Для организации бухгалтерского учета операций при производстве сверчков необходимым является определить учетную классификацию видов выпускаемой продукции при производстве сверчков (табл. 3).

Таблица 1

Затраты при выращивании сверчков

Первоначальные затраты	Ежемесячные затраты	Стоимость оборудования и др.
Оформление документов	Аренда	Установка климат-контроля
Оборудование	Закупка прикорма	Сверчки
Хозяйственные нужды	Хозяйственные нужды	Прикорм
Реклама	Заработная плата	Контейнеры для разведения
Аренда	Отчисления на социальные нужды	Контейнеры для транспортировки
Ремонт	Реклама	Стеллажи

Таблица 2

Затраты при производстве сверчков

Этапы производства	Затраты
Сверчки откладывают яйца в торфянице	Материальные ресурсы, в т.ч.: -стоимость живых сверчков, приобретенных со стороны (сырье) -корма -средства защиты -топливо и энергия на технологические цели -прочие Оплата труда Отчисления на социальные нужды Содержание основных средств, в т.ч.: - амортизация -ремонт и техническое обслуживание Аренда Прочие затраты
Сбор яиц сверчков и распределение по ящикам	
Выход готовой продукции (взрослых сверчков)	
Переработка (усыпление, перемол в муку)	

Таблица 3

Виды готовой продукции в микроскотоводстве для учетных целей на примере производства сверчков

Группы видов продукции	Виды продукции
Продукция животноводства	Сверчки в живом весе
	Яйца сверчков
Продукция из переработки	Мука из сверчков
	Сверчки консервированные
	Сверчки замороженные
	Прочая продукция из сверчков

Таблица 4

Предлагаемая система счетов для учета затрат в микроскотоводстве при выращивании сверчков в зависимости от цели их выращивания

Субсчета		Аналитические счета	
Номер	Наименование	Номер	Наименование
20.1	Продукция животноводства	20.1.1	Сверчки в живом весе
		20.1.2	Яйца сверчков
20.2	Продукция из переработки	20.2.1	Мука из сверчков
		20.2.2	Сверчки консервированные
		20.2.3	Сверчки замороженные
		20.2.4	Прочая продукция из сверчков

Таким образом, в зависимости от целей выращивания, видами продукции при выращивании сверчков могут являться как сверчки в живом весе, яйца сверчков, так и продукция их переработки.

В связи с этим, на счете 20 «Основное производство» учет затрат целесообразно организовать по видам выпускаемой продукции, учитывая при этом цель выращивания сверчков. Предлагаемая система счетов для отражения в бухгалтерском учете затрат по выпуску продукции в микроскотоводстве при разведении сверчков представлена в таблице 4.

Следующим уровнем аналитических счетов будет являться постатейная классификация затрат по видам производимой продукции на сверчковой ферме.

При организации учета выпуска готовой продукции следует в учетной политике закрепить способ оценки выпускаемой продукции. В соответствии с Федеральным стандартом 5/2019 «Запасы» готовая продукция признается в бухгалтерском учете по фактической себестоимости. При этом в фактическую себестоимость готовой продукции включаются затраты, связанные с производством продукции. К таким затратам относятся:

- а) материальные затраты;
- б) затраты на оплату труда;
- в) отчисления на социальные нужды;
- г) амортизация;
- д) прочие затраты.

В фактическую себестоимость готовой продукции включаются затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции (прямые затраты), и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (косвенные затраты) [3].

Так как в соответствии с Федеральным стандартом 5/2019 «Запасы» классификация затрат на прямые и косвенные определяется организацией самостоятельно, следующим этапом в части организации учета затрат в микроскотоводстве при выращивании сверчков целесообразным является определить с классификацией затрат на прямые и косвенные.

Прямые затраты непосредственно относятся на каждый вид производимой продукции. При выращивании насекомых для производства из них муки к прямым материальным затратам можно отнести стоимость приобретенных насекомых, затраты на корм. К прямым

трудовым затратам на сверчковой ферме можно отнести заработную плату основных производственных рабочих, которые занимаются выращиванием насекомых для производства муки.

Наряду с прямыми затратами при выращивании насекомых могут возникать косвенные затраты, связанные с производством, но которые невозможно отнести на какой-либо вид производимой продукции. Такие затраты распределяются между конкретными видами продукции, работ, услуг обоснованным способом, установленным организацией самостоятельно.

Косвенные затраты включают общепроизводственные расходы. Это затраты на обслуживание и управление производством. Например, к таким затратам при выращивании сверчков для разных целей (для производства муки и выращивания сверчков в живом весе) можно отнести текущий ремонт оборудования, содержание производственных зданий, арендная плата за производственные здания, помещения, коммунальные услуги, амортизация зданий и оборудования. К косвенным затратам целесообразно отнести общие затраты, связанные как с выращиванием сверчков в живом весе, их яиц, например для продажи, так и связанные с их выращиванием для производства их муки и других видов продукции переработки.

Для распределения таких затрат между видами производимой продукции организация закрепляет в учетной политике методику их распределения, указав при этом базу распределения. В качестве базы распределения в данном случае можно выбрать прямые затраты и др.

Кроме этого, на сверчковой ферме при разведении и выращивании насекомых будут возникать и общехозяйственные расходы. Данные затраты не связаны с производством сверчков. К таким затратам можно отнести, например, административно-управленческие расходы.

Таким образом, разделение затрат на прямые и косвенные будет зависеть от цели выращивания сверчков. Подобная классификация необходима для корректного отражения указанных затрат на счетах бухгалтерского учета и, соответственно, корректного исчисления себестоимости выпущенной из про-

изводства в микроскотоводстве готовой продукции.

Для учета всех видов выпущенной готовой продукции при выращивании сверчков предлагается использовать счет 43 «Готовая продукция». Готовую продукцию в массовом и серийном производстве сверчков в соответствии с ФСБУ 5/2019 «Запасы» допускается оценивать одним из вариантов:

а) в сумме прямых затрат без включения косвенных затрат;

б) в сумме плановых (нормативных) затрат. Плановые (нормативные) затраты устанавливаются организацией исходя из нормальных (обычно необходимых) объемов использования сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых и других ресурсов в условиях нормальной загрузки производственных мощностей; подлежат регулярному пересмотру в соответствии с текущими условиями производства.

Разница между фактической себестоимостью готовой продукции при выращивании сверчков и их плановыми (нормативными) затратами относится на уменьшение (увеличение) суммы расходов, признаваемых в отчетном периоде, в котором указанная разница была выявлена [3].

В 2023 году Правительством РФ закреплён новый вид сельскохозяйственной деятельности — разведение мух черная львинка. Продукцией от данного вида деятельности, например, являются: жиры личинки черная львинка, мука из мухи черная львинка, яйца мухи черная львинка, личинки мухи черная львинка [2].

Для целей организации бухгалтерского учета операций в микроскотоводстве при производстве готовой продукции из мухи черная львинка необходимым является определить классификацию данных видов продукции для учетных целей. При этом следует учесть цель выращивания мухи черная львинка. Представим предложенную классификацию готовой продукции из мухи черная львинка для учетных целей в зависимости от целей выращивания в таблице 5. При этом, в основе классификации лежат положения Распоряжения Правительства РФ от 10 октября 2023 г. N 2761-р «О внесении изменений в распоряжение Правительства РФ от 25 января 2017 г. N 79-р»

Таблица 5

Классификация готовой продукции в микроскотоводстве для учетных целей
на примере продукции из мухи черная львинка

Группы видов продукции	Виды продукции
Корма готовые для сельскохозяйственных животных	Жиры личинки черная львинка
	Мука тонкого помола из мухи черная львинка
	Мука грубого помола из мухи черная львинка
	Гранулы из личинок мухи черная львинка
	Пюре из личинок мухи черная львинка охлажденное или замороженное
	Продукция из мухи черная львинка прочая
Животные прочие, не включенные в другие группировки	Муха черная львинка
Продукция животноводства	Яйца мухи черная львинка
	Личинки мухи черная львинка живые, охлажденные, замороженные

Таблица 6

Предлагаемая система счетов для учета затрат при производстве продукции
из мухи черная львинка в зависимости от цели выращивания

Субсчета к счету 20 «Основное производство»		Аналитические счета к счету 20 «Основное производство»	
Номер	Наименование	Номер	Наименование
20.1	Корма готовые для сельскохозяйственных животных	20.1.1	Жиры личинки черная львинка
		20.1.2	Мука тонкого помола из мухи черная львинка
		20.1.3	Мука грубого помола из мухи черная львинка
		20.1.4	Гранулы из личинок мухи черная львинка
		20.1.5	Пюре из личинок мухи черная львинка охлажденное или замороженное
		20.1.6	Продукция из мухи черная львинка прочая
20.2	Животные прочие, не включенные в другие группировки	20.2.1	Муха черная львинка
20.3	Продукция животноводства	20.3.1	Яйца мухи черная львинка
		20.3.2	Личинки мухи черная львинка живые, охлажденные, замороженные

Таблица 7

Предлагаемая система счетов для учета продукции при выращивании мухи черная львинка в зависимости от цели выращивания

Группы видов продукции	Виды продукции	Номер бухгалтерского счета
Корма готовые для сельскохозяйственных животных	Жиры личинки черная львинка	43.1.1
	Мука тонкого помола из мухи черная львинка	43.1.2
	Мука грубого помола из мухи черная львинка	43.1.3
	Гранулы из личинок мухи черная львинка	43.1.4
	Пюре из личинок мухи черная львинка охлажденное или замороженное	43.1.5
	Продукция из мухи черная львинка прочая	43.1.6
Животные прочие, не включенные в другие группировки	Муха черная львинка	11.10
Продукция животноводства	Яйца мухи черная львинка	43.2.1
	Личинки мухи черная львинка живые, охлажденные, замороженные	43.2.2

Учет затрат целесообразно осуществлять на счете 20 «Основное производство» организовать по видам выпускаемой продукции, учитывая цель выращивания насекомых. Предлагаемая система счетов для отражения в бухгалтерском учете затрат по выпуску продукции в микрокотоводстве при выращивании мухи черная львинка представлена в таблице 6.

Исходя из учетной классификации видов продукции из мухи черная львинка, в основе которой лежит Распоряжение Правительства РФ от 10 октября 2023 г. N 2761-р «О внесении изменений в распоряжение Правительства РФ от 25 января 2017 г. N 79-р», а также исходя из целей выращивания этих насекомых, актуальным становится вопрос отражения различных видов продукции на счетах бухгалтерского учета. Так, при выращивании насекомых для целей производства всех указанных видов продукции предлагается следующая система бухгалтерских счетов для ее учета (табл. 7).

Таким образом, к счету 11 «Животные на выращивании и откорме» предлагается открыть субсчет 10 «Муха черная львинка». На данном субсчете предлагается организовать учет колонии мух черная львинка.

Выводы

В 2023 году расширен перечень сельскохозяйственной продукции, производители которой могут претендовать на государственную поддержку в рамках государственной программы развития сельского хозяйства. В программу государственной поддержки включены следующие виды сельскохозяйственной продукции: личинки мухи черная львинка охлажденные, живые, замороженные; мука тонкого/грубого помола из мухи черная львинка.

В настоящее время отсутствуют нормативные документы по учету затрат в микрокотоводстве и предложенная методика учета затрат призвана организовать бухгалтерский учет при производстве насекомых.

Библиографический список

1. О развитии сельского хозяйства: Федеральный закон от 29.12.2006 N 264-ФЗ (с последующими изм.) // Собрание законодательства Российской Федерации. 2007. № 1. Ст. 27.
2. О внесении изменений в распоряжение Правительства РФ от 25 января 2017 г. N 79-р: Распоряжение Правительства РФ от 10 октября 2023 г. N 2761-р.
3. Федеральный стандарт бухгалтерского учета «Запасы» ФСБУ 5/2019: Приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н (с послед. изм. и доп.).
4. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 окт. 2000 г. № 94н (с последующими изм.) // В приложении к «Российской газете». 2000. № 48.
5. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению: Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 N 654 (с последующими изм.) // М., Минсельхоз РФ, 2001.