

Удосконалення обліку витрат на виробництво у фермерських господарствах

Б.С.ГУЗАР

Уманська державна аграрна академія

У нових правилах ведення бухгалтерського обліку витрат на виробництво, застосовуваних з 1 січня 2001 року, для фермерських господарств не передбачено поняття собівартості. Однак майже кожен фермер хоче знати собівартість виготовленої продукції, особливо ті з них, які займаються різноманітною діяльністю: рослинництвом, тваринництвом, виготовленням промислової продукції тощо. В таких господарствах аналітичний облік потрібно вести окремо по галузях.

Крім того, в умовах ринкової економіки не тільки значно зростає роль витрат виробництва в забезпеченні роботи підприємства, а й розширюються можливості управління витратами, включаючи вирішення таких питань, як визначення при собівартості та прибутковості окремих видів діяльності господарства, цін на продукцію і послуги.

Тому пропонується у фермерських господарствах поряд із застосуванням рахунків класу 8 "Витрати за елементами" використовувати рахунок 23 "Виробництво якого можуть бути відкриті такі субрахунки: 231 "Рослинництво", 232 "Тваринництво", 233 "Промислові виробництва", 234 "Допоміжні виробництва", 235 "Фіксований сільськогосподарський податок".

Аналітичний облік витрат рекомендується вести в цілому по галузях і відкривати їх по найменуванню субрахунків. Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" підприємство самостійно встановлює склад статей, але бажано з урахуванням переліку, наведеного в табл. 1.

У кінці кожного звітного періоду (місяця, кварталу, року) на аналітичні рахунків 231 "Рослинництво", 232 "Тваринництво", 233 "Промислові виробництва" відноситься частка витрат допоміжних виробництв. Розподіл витрат по об'єктах здійснюється пропорційно до обсягу наданих послуг. Наприклад, вантажним автотранспортом у вересні 2000 року було виконано 2000 т-км, у тому числі на обслуговуванні рослинництва — 1500, галузі тваринництва — 500 т-км. Сума

витрат за звітний період по утриманню та експлуатації вантажного автотранспорту становила 600 грн. Виходячи з цього собівартість 1 т-км у вересні дорівнювала 0,30 грн. : (600 грн.: 2000 т-км). Отже, на рослинництво списуються витрати вантажного автотранспорту у сумі 450 грн. (0,30 грн. x 1500 т-км), а на тваринництво — 150 грн. Крім того в кінці року по аналітичних рахунках основного виробництва розподіляють нараховану суму фіксованого податку пропорційно до нарахованої суми оплати праці. В нашому прикладі нарахована сума фіксованого податку 3440 грн. Сума нарахованої оплати праці в фермерському господарстві по рослинництву і тваринництву становила 8600 грн., у тому числі в рослинництві — 5000, тваринництві - 3600 грн. Таким чином , фіксованого податку на 1 грн. оплати праці припадає 0,40 грн.(3440 грн. : 8600 грн.). Тобто на витрати рослинництва фіксованого податку буде віднесено в сумі 2000 грн. (0,40 грн. x 5000 грн.), тваринництва — 1440 грн.

1. Рекомендований перелік витрат за калькуляційними статтями

Стаття витрат	Рослин- ництво	Твари- ництво	Допоміжні виробництва
Витрати на оплату праці	+	+	+
Насіння та садивний матеріал	+	—	-
Паливо та мастильні матеріали	+	+	л.
Засоби захисту рослин (тварин)	+	+	+
Корми	-	+	+
Сировина та матеріали (без зворотних відходів)	-	-	+
Роботи та послуги	+	+	+
Витрати на утримання основних засобів	+	+	+
Інші витрати	+	+	+
Брак у виробництві	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+

Після розноски по рахунках витрат, що розподіляються (послуги допоміжних виробництв, фіксований податок), на аналітичних рахунках будуть відображені всі витрати на виробництво. Після цього визначають на кінець року суму незавершеного залишок виробничих запасів, готової продукції в рослинництві і

собівартість виготовленої сільськогосподарської продукції. Передусім калькуюють собівартість продукції рослинництва.

Протягом року реалізована сільськогосподарська продукція, згодовані і заготовлені на майбутнє корми оцінені за плановою або нормативною собівартістю, списуються з кредиту рахунку 231 "Рослинництво" в дебет рахунку 791 "Фінансові результати основної діяльності" — реалізована продукція, в дебет рахунку 232 "Тваринництво" - корми.

В кінці року з усіх витрат, які були облічені на рахунку 231 "Рослинництво", вираховують вартість незавершеного виробництва на кінець року і вартість залишків виробничих запасів, призначених для рослинництва. Для цього провадять їх інвентаризацію, результати якої оформляють інвентаризаційним описом (табл. 2). Різниця між сумою по дебету рахунку 231 "Рослинництво" і сумою незавершеного виробництва і вартістю залишку виробничих запасів по інвентаризаційному опису становить собівартість всієї отриманої від урожаю продукції рослинництва (рис. 1).

Дт	Рахунок 231 "Рослинництво"	Кт
Початкове сальдо — незавершене виробництво і залишок запасів на початок року (інвентаризаційний опис) — 8820 грн.		Реалізовано за плановою собівартістю 1 ц:
Витрати за рік (із журналу реєстрації господарських операцій) — 44540 грн.		зерно озимої пшениці — 610 ц по 8 грн. на суму 4880 грн.
Всього витрат з початку року — 53360 грн.		зерно ячменю — 258 ц по 9 грн. на суму 2322 грн.
Кінцеве сальдо (на 31.12.2000) — 12541 =		коренеплоди цукрових буряків — 6000 ц по 5 грн. на суму 30000 грн.
		Разом — 37202
		Одержано корми від урожаю за плановою собівартістю 1 ц:
		зерновідходи озимої пшениці — 100 ц по 3,20 грн. на суму 320 грн. (вміст повноцінного зерна — 40%)
		зерновідходи — 75 ц по 3,60 грн. на суму 270 грн. (вміст повноцінного зерна — 40%)
		сіно — 500 ц по 4 грн. на суму 2000 грн.
		Разом на суму 39792 грн.
		Калькуляційна різниця 1027 грн. (960 грн.+67 грн.)
		Всього: 40819

Рис. 1. Схема обліку по рахунку 231 "Рослинництво"

2. Інвентаризаційний опис матеріальних цінностей і незавершеного виробництва фермерського господарства "Нива" за 31 грудня 2000 року

Група і найменування цінностей і незавершеного виробництва	Одиниця виміру	Наявність на 01.01.2000			Наявність на 31.12.2000					До балансу на 31.12.20К	
		кількість	балансова вартість, грн.		кількість	собівартість продукції, грн.		чиста вар-тість реалі-зованої продукції, грн.		ціна оди-ниці	всіє про-дукції
			оди-ниці	всієї		оди-ниці	всієї	оди-ниці	всієї		
Рослинництво											
ї. Виробничі запаси:											
1. Бензин А-76	кг	200	1,30	260	300	1,50	450	1,70	510	1,50	450
2. Дизельне паливо	кг	2500	1,20	3000	1500	1,40	2100	1,50	2250	1,40	2100
Разом				3260			2550		2760		2550
ІІ. Готова продукція 1, Зерно озимої пшениці	Ц	80	6,00	480	150	8,21	1231	12,00	1800	8,21	1231
2. Зерно ячменю	Ц	10	7,00	70	12	9,23	110	15,00	180	9,23	110
Разом				560			1341		1980		1341
ІІІ. Незавершене виробництво											
1. Сівба озимої пшениці	га	20	200	2000	25	250	6250	250	6250	250	6250
2. Оранка на зяб	га	30	100	3000	20	120	2400	110	2400	110	2400
Разом				5000			8650		8650		8650
Всього по рослинництву				8820			12541		2880		12541
Тваринництво											
1. Комбікорм	ц	100	16,0	1600	150	20,00	3000	18,00	2700	18,00	2700
2. Сіно	ц	200	3,50	700	180	4,10	738	4,20	756	4,10	738
Разом				2300			3738		3456		3438

Наші розрахунки свідчать, що витрати на виробництво продукції рослинництва за рік дорівнюють 42160 грн. (8820 грн. + 44540 грн. — 11200 грн.). Цю суму необхідно розподілити між культурами пропорційно до планових або нормативних витрат. За вищенаведеними даними від урожаю за рік одержано по плановій собівартості від озимої пшениці:

зерна - 760 ц на суму 6080 грн.

зерновідходів — 100 ц на суму 320 грн.

від ячменю:

зерна — 270 ц на суму 2430 грн.

зерновідходів — 75 ц на суму 270 грн.

від однорічних трав: сіна - 500 ц на суму 2000 грн.

коренеплодів цукрових буряків — 6000 ц на суму 30000 грн

Всього на суму — 41100 грн.

Фактичні витрати (без незавершеного виробництва і вартості залишку запасів на кінець року) розподіляємо між культурами пропорційно до планової собівартості $(53360 - 2550 - 8650) : 41100 = 42160 : 41100 = 1,0258$, тобто на 1 грн. планових витрат припадає 1,0258 грн. фактичних. Проте фактичних витрат на виробництво озимої пшениці буде віднесено 6565 грн. $(6400 \times 1,0258)$, на ячмінь — 2770, на сіно — 2052 і на цукрові буряки — 30773 грн. Після цього визначаємо собівартість окремих видів продукції. Зерновідходи переводимо за відсотками по вмісту повноцінного зерна в умовне зерно: озимої пшениці - 40 ц $(100 \text{ ц} \times 0,4)$; ячменю - 30 ц $(75 \text{ ц} \times 0,4)$.

Собівартість 1 ц зерна озимої пшениці визначаємо діленням фактичних витрат на кількість умовної продукції: 6565 грн.: $(760 \text{ ц} + 40 \text{ ц}) = 8,21 \text{ грн.}$, собівартість 1 ц. зерновідходів становить 3,28 грн. $(8,21 \times 0,4)$. Аналогічно визначаємо собівартість одиниці інших видів продукції: 1 ц ячменю — 9,23 грн., зерновідходів ячменю — 3,69; 1 ц. сіна - 4,1; 1 ц цукрових буряків - 5,13 грн.

Порівнюючи фактичну собівартосте з плановою визначаємо калькуляційну різницю 1 ц зерна: озимої пшениці — 0,21 грн. $(8,21 \text{ грн.} - 8 \text{ грн.})$, зерновідходів озимої пшениці - 0,08; зерна ячменю - 0,23; зерновідходів ячменю - 0,09; сіна - 0,10; цукрових буряків — 0,13 грн. Планову собівартість продукції коригують до рівня фактичної складанням додаткової проводки (коли планова собівартість нижча за фактичну) або сторнують (коли фактична собівартість нижча за планову). В нашому прикладі спостерігається перевитрата ресурсів на виробництво продукції рослинництва.

Тому на рахунках бухгалтерського обліку калькуляційна різниця буде відображена додатковою проводкою:

По реалізованій продукції:

зерно озимої пшениці $(0,21 \text{ грн.} \times 610 \text{ ц}) = 128 \text{ грн.}$

зерно ячменю $(0,23 \text{ грн.} \times 258 \text{ ц}) = 59 \text{ грн.}$

цукрові буряки $(0,13 \text{ грн.} \times 6000 \text{ ц}) = 773 \text{ грн.}$

Разом: 960 грн.

Списання різниці відображається по дебету рахунку 791 "Фінансові результати основної діяльності" і кредиту рахунку 231 "Рослинництво".

По кормах:

зерновідходи озимої пшениці — 8 грн. $(0,08 \text{ грн.} \times 100 \text{ ц})$

зерновідходи ячменю — 7 грн. $(0,09 \text{ грн.} \times 75 \text{ ц})$

сіно - 52 грн. $(0,104 \text{ грн.} \times 500 \text{ ц})$

Разом: 67 грн.

На суму різниці складають бухгалтерський запис по дебету рахунку 232 "Тваринництво і кредиту рахунка 231 "Рослинництво". Після списання калькуляційних різниць на рахунку 231 "Рослинництво" залишиться сума, яка показує вартість виробничих запасів, готової, але не реалізованої продукції і незавершеного виробництва. Ці товарно-матеріальні цінності і незавершене виробництво оцінюють за чистою вартістю реалізації, яку зіставляють із собівартістю і визначають меншу з них.

По меншій оцінці дані запаси відображають у балансі. Якщо фактична собівартість залишку запасів буде більше чистої вартості реалізації, на різницю дебетують рахунок 791 і кредитують рахунок 231. Оскільки по залишках запасів на кінець року, призначених для рослинництва, фактична собівартість чистої вартості реалізації, то більше ніяких коригувань і записів на рахунку 231 не буде. Таким чином, на рахунку 231 залишилась сума витрат, яка перейде на наступний ний рік як незавершене виробництво. Вона повинна відповідати сумі, зазначеній в інвентаризаційному опису графі "До балансу на 31.12.2000" (табл. 2).

Після визначення собівартості продукції рослинництва і розподілу калькуляційної різниці; калькулюють собівартість продукції тваринництва. По дебету рахунку "232 Тваринництво" будуть зібрані усі витрати: незавершеного виробництва на початок поточного року та калькуляційні різниці по кормах (рис. 2). Із загальної суми виключають вартість гною (у нормативній чи плановій оцінці) і вартість залишку на кінець року виробничих запасів, які не використані, але призначені для тваринництва (за даними інвентаризаційного опису). Визначають кількість одержаної продукції — молока (за книгою складського обліку), живої маси молодняка тварин (за даними книги обліку тварин). Маса тварин до калькуляції визначається так: маса на кінець звітного року плюс маса тварин, які реалізовані і переведені в основне стадо.

Витрати, віднесені на виробництво продукції, розподіляють між окремими її видами пропорційно до планових або нормативних витрат. Після їх розподілу визначають фактичну собівартість одиниці продукції, калькуляційну різницю і коригують планову собівартість до рівня фактичної. Калькуляційна різниця на реалізоване молоко і живу масу тварин записується в дебет рахунку 791 "Фінансові результати основної діяльності", по переведенню тварин в основне стадо — в дебет рахунку 155 Формування основного стада".

Дт	Рахунок 232 "Тваринництво"	Кт
Початкове сальдо – залишок запасів на початок року (інвентаризаційний опис виробничих запасів і молодняка тварин та тварин на відгодівлі) 10300 грн. (2300 + 8000).	1. Реалізовано за плановою собівартістю 1 ц: молоко – 320 ц по 50 грн. на суму 16000 грн м'ясо у живій масі – 31 ц по 300 грн. на суму 9300 грн.	
Витрати за рік (із журналу реєстрації господарських операцій з калькуляційними різницями по отриманих від урожаю кормах) – 28630 грн.	Разом – 25300 грн.	
Витрати з початку року – 38930 грн.	2. Переведена первістка в основне стадо: 4 ц по 300 грн. на суму 1200 грн.	
Кінцеве сальдо – 10767 грн. (дорівнює показнику інвентаризаційних описів по виробничих запасах і молодняка тварин "До балансу на 31.12.2000")	3. Передано гній у рослинництво – 4 т по 5 грн. на суму 200 грн.	
	Разом за рік – 26700 грн.	
	4. Списується додатковим записом калькуляційна різниця на суму 1263 грн. (розрахунок).	
	5. Зменшується вартість залишку на кінець року запасів до найменшої вартості (інвентаризаційний опис) на суму 300 грн.	
	Всього: 28263 грн.	

Рис. 2. Схема обліку по рахунку 232 "Тваринництво"

За даними обліку (рис. 2) за рік від тваринництва фермерським господарством одержано в оцінці за плановою собівартістю 1 ц:

молока — 320 ц — 16000 грн.

м'яса у живій масі — 58 ц (23 + 31 + 4) — 17400 грн.

Витрат на одержану продукцію припадає 35192 грн. (10300 грн. + 28630грн.-. 3738 грн.), тобто з витрат з початку року вираховують вартість гною і собівартість залишку невикористаних у тваринництві виробничих запасів на кінець року по даних інвентаризаційних описів (табл. 2 і 3).

3. Інвентаризаційний опис поголів'я худоби фермерського господарства "Нива" на 31 грудня 2000 року

Група тварин	Наявність на 01.01.2000				Наявність на 31.12.2000							
	го-лів	маса, ц	Балансова вартість, грн.		го-лів	маса, ц	Собівартість, грн.		Чиста вартість реалізації поголів'я		До балансу нл 31.12.2000	
			1 ц	всього поголів'я			1 ц	всього поголів'я	1 ц	всього поголів'я	ціна 1 ц	вартість усієї худоби
Молодняк великої рогатої худоби	15	20	400	8000	20	23,0	314,29	7229	450	10350	314,29	7229

Бухгалтер _____

Собівартість і розподіл калькуляційних різниць визначають у такому порядку:

1. Коефіцієнт розподілу фактичних витрат між окремими видами продукції розраховують пропорційно до планових витрат (без вартості гною):

$$(35192 \text{ грн.} - 200 \text{ грн.}) : 33400 \text{ грн.} = 1,04766.$$

4. Визначення собівартості одиниці продукції і розподіл калькуляційних різниць за 2000 рік

Галузі і види продукції	Незавершене виробництво на початок звітної періоду			Витрати за звітний період			Незавершене виробництво на початок звітної періоду			Кількість одержаної продукції			Собівартість продукції, грн.				Калькуляційна різниця на				Розподіл калькуляційних різниць на																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																						
		2	3	4	5	6	7	умовно		фактична		всієї	одиниці	всієї	одиниці	всієї	одиниці	всю продукцію	кількість	сума	переведення в основне стадо		разом до списання, грн.				не розподіляється																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																
																													одиниця виміру	в натурі																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																													
																															планова	одиниці	всієї	одиниці	всієї	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																		
								кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума	кількість	сума																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																												
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																						
Рослинництво																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											

2. Фактичні витрати по окремих видах продукції визначають множенням планових витрат на коефіцієнт розподілу:

на молоко — $16000 \text{ грн.} \times 1,04766 = 16763 \text{ грн.}$

на м'ясо у живій масі — $17400 \text{ грн.} \times 1,04766 = 18229 \text{ грн.}$

3. Фактична собівартість одиниці продукції тваринництва становить:

1 ц молока - $52,38 \text{ грн.} (16763 \text{ грн.} : 320 \text{ ц}).$

1 ц живої маси - $314,29 \text{ грн.} (18229 \text{ грн.} : 58 \text{ ц}).$

4. Калькуляційна різниця 1 ц продукції тваринництва дорівнює:

1 ц молока — перевитрата $2,38 \text{ грн.} (52,38 \text{ грн.} — 50,00 \text{ грн.})$

1 ц живої ваги — перевитрата $14,29 \text{ грн.} (314,29 \text{ грн.} — 300,00 \text{ грн.})$

5. Списуються калькуляційні різниці по каналах витрачання продукції: на реалізацію:

молоко - $763 \text{ грн.} (2,38 \text{ грн.} \times 320 \text{ ц})$

м'ясо в живій масі - $443 \text{ грн.} (14,29 \text{ грн.} \times 31 \text{ ц})$

Разом: 1206 грн.

по переведенню тварин в основне стадо:

жива маса — $57 \text{ грн.} (14,29 \text{ грн.} \times 4 \text{ ц})$

На списання калькуляційних різниць складають бухгалтерський запис:

Дт 791 "Фінансові результати" 1206 грн.

Дт 155 "Формування основного стада" 57 грн.

Кт 232 "Тваринництво" 1263 грн.

Сума, яка відноситься на рахунок 155, записується на рахунки:

Дт 107 "Робоча і продуктивна худоба" 57 грн.

Кт 155 "Формування основного стада" 57 грн.

У доступнішому вигляді визначення собівартості і списання калькуляційних різниць наведено в таблиці 4.

Після визначення фактичної собівартості коригується оцінка вартості залишку виробничих запасів і молодняка тварин на кінець звітної періоду (по одній з найменших оцінок — собівартості або чистій вартості реалізації). За даними інвентаризаційних описів (табл. 2 і 5) чиста вартість реалізації запасів кормів нижча

їх фактичної собівартості на 300 грн. Тому на суму уцінки складається бухгалтерська стаття :

Дт 791 "Фінансові результати основної діяльності" 300 грн.

Кт 232 "Тваринництво" 300 грн.

Після списання калькуляційних різниць і сум коригування залишку запасів на кінець року на дебеті рахунку 232 "Тваринництво" залишиться сума, яка перейде на наступний рік як незавершене виробництво і вона буде відповідати сумі виробничих запасів до балансу на кінець звітного періоду.

Витрати і доходи відображені в кінці звітного періоду на рахунку 79 "Фінансові результати" дають підставу визначити суму одержаного чистого результату (прибутку або збитку), який зараховують на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (і збитки)". Одержані збитки можна списати за рахунок резервного капіталу або шити на рахунку 442, які будуть покриті за рахунок прибутку, одержаного у наступному звітному періоді.

Одержаний прибуток насамперед направляється на покриття сум його використання протягом року (субрахунок 443), сума, що залишилась, може бути направлена у резервний капітал, на розвиток фермерського господарства, соціальні потреби тощо.

За власним бажанням фермерське господарство може вести облік витрат не по галузях виробництва, а по окремих культурах, видах і групах тварин. У цьому випадку облік витрат буде набагато складнішим.