



ТЕМА 4

Бухгалтерський облік виробництва у сільськогосподарських підприємствах





- 1. Види виробництв сільськогосподарських підприємств та основні положення організації їх бухгалтерського обліку*
- 2. Бухгалтерський облік витрат і виходу продукції рослинництва*
- 3. Бухгалтерський облік витрат і виходу продукції тваринництва*
- 4. Бухгалтерський облік витрат і виходу продукції промислових виробництв сільськогосподарських підприємств*
- 5. Бухгалтерський облік витрат і виходу продукції допоміжних виробництв*
- 6. Бухгалтерський облік загальновиробничих витрат*



1. Види виробництв сільськогосподарських підприємств та основні положення організації їх бухгалтерського обліку



До головних галузей сільськогосподарських підприємств належать рослинництво і тваринництво.

Головними є такі галузі, які мають найбільшу частку товарної продукції у загальному її обсязі у підприємстві.



До допоміжних виробництв належать ремонтно-механічні майстерні, вантажний автотранспорт, жива тяглова сила, машинно-тракторний парк, електро-, тепло-, водопостачання тощо.

Допоміжні галузі мають *менший обсяг виробництва* порівняно з обсягом виробництва головних галузей. Як правило, *продукцію (послуги) цих галузей повністю споживає підприємство*. Лише незначна кількість продукції (послуг) має товарний характер.



Підсобні галузі включають промислові й обслуговуючі виробництва.

Промислові призначені для переробки продукції основного виробництва. До них належать млини, сепараторні пункти, пилорами, консервні, цегельні заводи тощо.

Обслуговуючі виробництва забезпечують побутові потреби працівників сільськогосподарських підприємств. До них належать їдальні, пекарні, житлово-комунальне господарство тощо.



Для обліку виробничої діяльності призначено рахунок 23 “Виробництво”.

До нього сільськогосподарські підприємства можуть використовувати такі субрахунки:

- 231 “Рослинництво”;
- 232 “Тваринництво”;
- 233 “Промислові (підсобні) виробництва”;
- 234 “Допоміжні виробництва”;
- 235 “Витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання”;
- 236 “Інші види виробництв”.



Таблиця 1. Номенклатура статей витрат в основних галузях сільськогосподарського виробництва

<i>Статті витрат</i>	<i>Рослин- ництво</i>	<i>Тварин- ництво</i>	<i>Допоміжні виробництва</i>	<i>Підсобні виробництва</i>
Витрати на оплату праці	+	+	+	+
Насіння та посадковий матеріал	+	—	—	—
Паливо та мастильні матеріали	+	+	+	+
Добрива	+	—	—	—
Засоби захисту рослин і тварин	+	+	—	—
Корми	—	+	+	—
Сировина та матеріали (без зворотних відходів)	—	—	+	+
Роботи та послуги	+	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+
Інші витрати на утримання основних засобів	+	+	+	+
Інші витрати	+	+	+	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+	+



Первинні документи

Накопичувальні та групувальні
відомості

Звіт про рух матеріальних
цінностей ф. № 121

Звіт № 5.5 с-г. про витрати та вихід
продукції основного виробництва

Звіт № 5.6 с-г. про витрати та вихід
продукції (робіт, послуг) інших виробництв

Звіт № 5.7 с-г. про загальновиробничі
витрати

Звіт № 5.8 с-г. про адміністративні витрати

Звіт № 5.9 с-г. про витрати на збут

Зведена відомість
ф. № 5.10 с.-г. до
Журналу-ордеру № 5 В
с.-г.

Журнал-ордер № 5 В с.-г.

Головна книга

Баланс

Рис. 1. Схема запису операцій з обліку витрат і виходу продукції операційної діяльності за журнально-ордерною формою



2. Бухгалтерський облік витрат і виходу продукції рослинництва



Рослинництво як галузь економічної діяльності має особливості:

- *основним фактором виробництва є земля;*
- *оцінка біологічних активів та одержаної продукції;*
- *відтворення частини необхідних засобів і предметів праці;*
- *робота з живими організмами;*
- *використання сільськогосподарської техніки.*



Синтетичний **облік** витрат і виходу продукції рослинництва **ведеться на субрахунку 231 “Рослинництво”**.

За **дебетом** субрахунку відображаються:

– *витрати минулого року під урожай поточного року* (незавершене виробництво на початок звітнього року);

– *витрати поточного року під урожай поточного року*;

– *витрати поточного року під урожай майбутнього року* (незавершене виробництво на кінець звітнього року).



За **кредитом** – обліковується *сільськогосподарська продукція рослинництва* (зерно, насіння, коренеплоди, картопля, плоди тощо) *та додаткові біологічні активи* (розсада, саджанці, міцелій грибів, живці квітникарства тощо) за їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю (чи собівартістю за прямими витратами) відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”.



Об'єктами обліку витрат у рослинництві (розрізи ведення аналітичного обліку) є:

- 1) *сільськогосподарські культури* (витрати можна віднести безпосередньо на вирощування конкретної культури під урожай поточного року);
- 2) *сільськогосподарські роботи* (витрати по сільськогосподарських роботах під урожай майбутнього року – *незавершене виробництво*, яке розподіляється пропорційно площі висіяних культур);
- 3) *витрати, що відносяться до декількох об'єктів і підлягають розподілу* (ремонт, амортизація основних засобів, витрати зі зрошення та осушення тощо);
- 4) *інші об'єкти* (витрати по кормо-виробництву тощо).



Основним первинним документом з відображення відпрацьованого часу є **Табель обліку робочого часу (ф. № ПСГ-1)**; на механізованих роботах використовують **Облікові листи тракториста-машиніста (ф. № ПСГ-3)**.



Найпоширенішими первинними документами для обліку немеханізованих робіт у рослинництві є **Облікові листи праці і виконаних робіт (ф. № ПСГ-2)**. Крім цього, може застосовуватись і **Книжка бригадира з обліку праці та виконаних робіт (ф. № 65)**



Матеріальні цінності відпускаються у виробництво за Лімітно-забірними картами на отримання матеріальних цінностей (ф. № ВЗСГ-1) або Накладними (внутрішньогосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8).

Підставою для списання насіння після завершення сівби є Акт витрати насіння і садивного матеріалу (ф. № ВЗСГ-4), добрив і засобів захисту рослин – Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (ф. № ВЗСГ-3)



Для обліку *надходження продукції рослинництва* застосовують первинні документи:

- по зернових культурах – **Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля (ф. № 77), Путівка на вивезення продукції з поля (ф. № 77а), Талони шофера (ф. № 77б), Талон комбайнера (ф. № 77в), Реєстр приймання зерна та іншої продукції (ф. № 78), Реєстр приймання зерна вагарем (ф. № 78а), Відомість руху зерна та іншої продукції (ф. № 80);**



- по картоплі, овочах, плодово-ягідних та інших культурах – **Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81), Щоденник надходження продукції закритого ґрунту (ф. № 82), Щоденник надходження продукції садівництва (ф. № 84);**
- по кормових культурах – **Акт на приймання грубих і соковитих кормів (ф. № 92), Акти на оприбуткування пасовищних кормів (ф. № 93 і ф. № 93а) та ін.**



Таблиця 2. Облік витрат і виходу продукції рослинництва

<i>№ з/п</i>	<i>Зміст господарської операції</i>	<i>Кореспонденція рахунків</i>	
		<i>дебет</i>	<i>кредит</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>
1	Списано матеріальні цінності на виробництво (біологічні перетворення) продукції рослинництва	231	20
2	Витрати минулого року (незавершене виробництво) віднесено на культури під урожай поточного року	231	231
3	Списано витрати на вирощування сільськогосподарських культур, які приорані на зелене добриво під інші культури	231	231
4	Списано частину витрат бджільництва на запилення сільськогосподарських культур	231	232
5	Виконано роботи і надано послуги для рослинництва власними допоміжними виробництвами	231	234
6	Списано загальновиробничі витрати на рослинництво після розподілу	231	91



1	2	3	4
7	Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	231	65
8	Нараховано оплату праці працівникам за виконання робіт у рослинництві	231	66
9	Нараховано знос (амортизацію) по основних засобах, що використовуються в рослинництві	231	131
10	Списано поточні біологічні активи рослинництва на дату початку збирання врожаю	231	211
11	Оприбутковано з виробництва сільськогосподарську продукцію	27	231
12	Оприбутковано поточні біологічні активи рослинництва	211	231
13	Списано вартість зеленого корму, згодованого продуктивним тварин на випасі	232	231
14	Списано витрати по загиблих посівах сільськогосподарських культур	947	231
15	Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	231	710
16	Визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	940	231



Страхування витрат на виробництво культури дозволяє виробникам захистити кошти, вкладені у виробництво.



Таблиця 5. Облік страхових платежів і страхових відшкодувань по загиблих посівах

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Нараховано страхові платежі з обов'язкового страхування посівів зернових культур	231	655
2	Сплачено страхові платежі	655	311
3	Списано втрати від загибелі посівів		
	– витрати, які не повторюються на пересів нової культури	231	231
	– витрати, які повторюються при пересіві нової культури	947	231
4	Нараховано відшкодування від страховика за загиблі посіви	655	746
5	Одержано гроші від страховика	311	655



Обчислення собівартості продукції
рослинництва регулюється **Методичними
рекомендаціями з планування, обліку і
калькулювання собівартості продукції
(робіт, послуг) сільськогосподарських
підприємств № 132.**



При калькулюванні основної продукції вартість побічної продукції виключається із загальної суми витрат.

Собівартість побічної продукції рослинництва (соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустяного листа та ін.) визначається виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної продукції.



В кінці року субрахунок 231 “Рослиництво” по тих видах виробництв де відсутнє незавершене виробництво закривається при цьому відбуваються такі коригування:

а) на суму перевищення фактичних витрат, визначених наприкінці року, над сумою витрат, віднесених протягом року – *дебет* субрахунку 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю” і *кредит* субрахунку 231 “Рослиництво”;

б) на суму перевищення фактичних доходів, визначених наприкінці року, над сумою доходів, віднесених протягом року – *дебет* субрахунку 231 “Рослиництво” і *кредит* субрахунку 710 “Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”.



Обчислення собівартості продукції зернових культур



Об'єктами калькулювання продукції зернових культур (крім кукурудзи) є основна продукція – зерно та зерновідходи.

Загальна сума витрат (без вартості соломи – побічна продукція) розподіляється між зерном і зерновідходами. Для розподілу витрат між ними 1 ц зерна приймається за одиницю, а зернові відходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом у них повноцінного зерна відповідно до даних лабораторного аналізу.



Задача. Витрати на вирощування озимої пшениці становлять 294000 грн. Від урожаю отримано: 4590 ц повноцінного зерна озимої пшениці, 95 ц зерновідходів з вмістом в них 40 % зерна і 1100 ц соломи. За нормативами витрати на збирання, транспортування й скиртування солома оцінена у сумі 2120 грн.

Необхідно визначити фактичну собівартість основної продукції вирощування озимої пшениці.



Розв'язок:

1) витрати на вирощування (без вартості соломи):
 $294000 - 2120 = 291880$ (грн.);

2) кількість повноцінного зерна в зерновідходах:

$$95 \text{ ц} \times 40 \% : 100 \% = 38 \text{ (ц)};$$

3) загальна кількість повноцінного зерна з урахуванням зерновідходів:

$$4590 \text{ ц} + 38 \text{ ц} = 4628 \text{ (ц)};$$



4) фактична собівартість 1 ц зерна:
 $291880 \text{ грн.} : 4628 \text{ ц} = 63,07 \text{ (грн.)};$

5) сума витрат, що припадають на зерновідходи:
 $38 \text{ ц} \times 63,07 \text{ грн.} = 2396,66 \text{ (грн.)};$

6) фактична собівартість 1 ц зерновідходів:
 $2396,66 \text{ грн.} : 95 \text{ ц} = 25,23 \text{ (грн.)}.$



Обчислення собівартості зерна кукурудзи



**Об'єктом калькулювання є зерно кукурудзи
(в перерахунку на сухе).**

Базисна вологість зерна в качанах кукурудзи приймається на рівні 22 %. У разі підвищеної вологості понад базисну на кожен відсоток перевищення вологості, проводиться зменшення маси зерна на 1 %. Відповідно при меншій вологості зерна проводять коригування в бік збільшення маси зерна.



Собівартість 1 ц зерна кукурудзи визначають діленням витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості стебел кукурудзи – побічна продукція) на масу сухого зерна.

Оскільки в обліку відображають рух кукурудзи в качанах, то додатково розраховують фактичну собівартість 1 ц кукурудзи в качанах.



Приклад 2.

Умова: Витрати на вирощування кукурудзи на зерно становлять 251713 грн. За звітний рік оприбутковано 7810 ц стебел кукурудзи (оціненого виходячи з розрахунково-нормативних витрат на заготівлю у сумі 13620 грн.) і 9320 ц качанів кукурудзи, з яких реалізовано державі 1900 ц. Залікова маса зерна – 1250 ц. Вологість зерна кукурудзи – 18 %.

Необхідно визначити фактичну собівартість зерна та качанів кукурудзи.



Розв'язок:

1) Середній відсоток виходу зерна з качанів:
 $(1250 \text{ ц} : 1900 \text{ ц}) \times 100 \% = 66 (\%);$

2) Маса кукурудзи, що залишилася у підприємстві, у перерахунку на зерно:
 $(9320 \text{ ц} - 1900 \text{ ц}) \times 66 \% = 4897,2 (\text{ц});$



3) Маса зерна кукурудзи відкоригована з урахуванням вологості:

$$(4897,2 \text{ ц} \times (22 \% - 18 \%)) + 4897,2 \text{ ц} = 5093,1 \text{ (ц)};$$

4) Фактична собівартість 1 ц зерна кукурудзи:

$$(251713 \text{ грн.} - 13620 \text{ грн}) : (5093,1 \text{ ц} + 1250 \text{ ц}) = 37,54 \text{ (грн./ц)};$$

5) Фактична собівартість 1 ц качанів кукурудзи:

$$(251713 \text{ грн.} - 13620 \text{ грн}) : 9320 \text{ ц} = 25,55 \text{ (грн./ц)}.$$



Обчислення собівартості цукрових буряків



Об'єктом калькулювання є коренеплоди.

Виробнича собівартість 1 ц цукрових буряків визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами) на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування.



Приклад 3.

Умова: Витрати на вирощування цукрових буряків (фабричних) становлять 433689 грн. Валовий збір коренеплодів цукрових буряків (фабричних) становив 18585 ц коренеплодів та 4110 ц гички на суму 7425 грн.

Необхідно визначити фактичну собівартість коренеплодів.



Розв'язок:

1) Витрати, що відносяться на коренеплоди:
 $433689 \text{ грн.} - 7425 \text{ грн.} = 426264 \text{ (грн.)};$

2) Собівартість 1 ц коренеплодів:
 $426264 \text{ грн.} : 18585 \text{ ц} = 22,94 \text{ (грн./ц)}.$



Обчислення собівартості картоплі



Об'єктом визначення собівартості є 1 ц стандартної картоплі.

Для розрахунку собівартості 1 ц стандартної картоплі із загальної суми витрат на її вирощування та збирання виключається вартість оприбуткованих стебел і нестандартної картоплі. Решта суми витрат ділиться на кількість повноцінної продукції.



Приклад 5.

Умова: Витрати на вирощування картоплі за звітний рік становлять 97779 грн. Отримано від урожаю стандартної картоплі 658 ц, нестандартної – 81 ц (1 ц містить 0,3 корм. од.), стебел для силосування – 370 ц в оцінці за розрахунково-нормативними витратами на їх заготівлю на суму 1650 грн. Середня собівартість кормових буряків, вирощених у господарстві, складає 8,55 грн., а їх поживність – 0,12 корм. од.

Необхідно визначити фактичну собівартість картоплі.



Розв'язок:

1) Вартість 1 ц нестандартної картоплі:

$$(8,55 \text{ грн.} \times 0,3 \text{ корм. од.}) : 0,12 \text{ корм. од.} = 21,38 \text{ (грн.)};$$

2) Вартість усієї нестандартної картоплі:

$$21,38 \text{ грн.} \times 81 \text{ ц} = 1731,78 \text{ (грн.)};$$

3) Витрати на вирощування стандартної картоплі:

$$97779 - 1650 - 1731,78 = 94397,22 \text{ (грн.)};$$

4) Собівартість 1 ц стандартної картоплі:

$$94397,22 \text{ грн.} : 658 \text{ ц} = 143,46 \text{ (грн.)}.$$