

Організація обліку витрат на переробку сільськогосподарської продукції

Бухгалтерський облік процесів переробки сільськогосподарської продукції – одна із найскладніших ділянок в системі організації обліку на переробному підприємстві. Стаття присвячена розкриттю особливостей процесу організації обліку витрат пов'язаних з переробкою сільськогосподарської продукції суб'єктами господарювання різних форм власності, а також уточненню структури статей витрат з врахуванням виробничої технології. Визначено найбільш оптимальне групування статей витрат для переробних підприємств. Розкрито етапи калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції на переробних підприємствах, а також розглянуто основні методи бухгалтерського обліку витрат на переробку та умови їх застосування. Описано особливості процесу калькулювання собівартості продукції переробки з використанням давальницької сировини. В дослідженні зроблено акцент на структурних елементах собівартості продукції переробних підприємств.

Ключові слова: переробка, сільськогосподарська продукція, витрати, собівартість продукції, давальницька сировина, методи обліку витрат.

В.Н. РОЖЕЛЮК

(Тернопольський національний економічний університет, г. Тернополь, Україна)

Организация учета расходов с переработки сельскохозяйственной продукции

Бухгалтерский учет процессов переработки сельскохозяйственной продукции - один из самых сложных участков в системе организации учета на перерабатывающем предприятии. Статья посвящена раскрытию особенностей процесса организации учета затрат связанных с переработкой сельскохозяйственной продукции субъектами хозяйствования различных форм собственности, а также уточнению структуры статей расходов с учетом производственной технологии. Определено наиболее оптимальное группирование статей расходов для перерабатывающих предприятий. Раскрыты этапы калькуляции себестоимости сельскохозяйственной продукции на перерабатывающих предприятиях, а также рассмотрены основные методы бухгалтерского учета затрат на переработку и условия их применения. Описаны особенности процесса калькулирования себестоимости продукции переработки с использованием дачальческого сырья. В исследовании сделан акцент на структурных элементах себестоимости продукции перерабатывающих предприятий.

Ключевые слова: переработка, сельскохозяйственная продукция, расходы, себестоимость продукции, дачальческое сырье, методы учета расходов.

V.M. ROZHELYUK

(Ternopil National Economic University, Ternopil, Ukraine)

Organization of Accounting of the Costs for Processing of Agricultural Products

Accounting of processing of agricultural products is one of the most difficult areas in the system of accounting at a processing company. The article addresses the special characteristics of the process of accounting of costs associated with the processing of agricultural products by the entities of various forms of ownerships as well as the refinement of the structure of expenditure items with regard to the production technology. Determined is the optimal grouping of items of expenditures for processing companies. Determined are the stages of costing of agricultural products at the processing companies, as well as the basic methods of accounting of processing costs and conditions of their application. Described are the features of costing of processing products subject to use of raw materials supplied by the customer. The study focuses on the structural elements of the costing of products of processing companies.

Keywords: processing, agricultural products, costs, costing of products, raw material supplied by customer, methods of cost accounting.

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік процесів переробки сільськогосподарської продукції – одна із найскладніших ділянок в системі організації обліку на підприємстві. Підвищена увага до цього сегменту облікового процесу зумовлена ще й тим, що відповідно до Переліку пріоритетних галузей економіки, затвердженого розпорядженням Кабінету міністрів України від 14 серпня 2013 р. № 843-р [11], серед шести обраних галузей дві відносяться до переробки: «агропромисловий комплекс за напрямками – виробництво, зберігання харчових продуктів, у тому числі дитячого харчування, а також виробництво біопалива, з орієнтацією на імпортозаміщення» та «переробна промисловість за напрямком – імпортозаміщуюче металургійне виробництво». Це вимагає від переробних підприємств забезпечення оптимального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, інструментом контролю якого є належна організація обліку витрат та калькулювання собівартості продукції переробки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Різні аспекти організації обліку витрат на переробку сільськогосподарської продукції досліджували П.С. Березівський, І.Н. Білий, О.Ю. Дашкевич, В.М. Жук, Л.М. Кобрин, В.О. Ластовецький, І.В. Малишев, А.П. Михалкевич, Н.І. Михалюк, М.З. Пізенгольц, М.С. Пушкар, Л.С. Шатковська та ін.

Разом з тим, питання організації обліку витрат як власної, так і давальницької сировини, формування вартісної оцінки об'єктів калькулювання за основними видами продукції переробних підприємств потребують детальнішого вивчення.

Метою статті є розкриття особливостей процесу організації обліку витрат пов'язаних з переробкою сільськогосподарської продукції суб'єктами господарювання різних форм власності, а також уточнення структури статей витрат з врахуванням виробничої технології.

Викладення основного матеріалу Розвиток переробного виробництва в кожній країні залежить від багатьох факторів: наявності сировини, природнокліматичних умов; від рівня розвитку виробничих сил та технічного оснащення; рівня задоволення потреб населення країни в окремих видах промислової продукції та продовольчих товарів; від наявності фінансових та матеріальних ресурсів переробних підприємств тощо. Україна має сприятливі умови для успішного розвитку переробного виробництва – розвинуте сільськогосподарське виробництво, кваліфіковані кадри, наукова база, дорожньо-транспортна мережа.

Переробка сільськогосподарської продукції включає: переробку зерна (на борошно, крупи, комбікорми), насіння соняшнику (на олію), овочів, фруктів (на консерви, соки), винограду (на виноматеріали), худоби та птиці (на м'ясо, субпродукти, консерви, шкури), молока (на вершки, сметану, сир, масло) тощо.

Облік витрат на переробних підприємствах ведеться згідно з положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132, від 18 травня 2001 року, відповідно до яких виділяють виробничу собівартість, яка включає прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, проте адміністративні витрати до неї не включаються, а собівартість реалізованої продукції включає виробничу собівартість, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати. Всі інші витрати (адміністративні, на збут, фінансові витрати) до собівартості не включаються, а списуються за рахунок фінансових результатів [9, 5]

Керуючись п. 3.6 вказаних Методичних рекомендацій, наведемо звичний перелік статей витрат, за якими ведеться облік на переробних підприємствах (рис. 1) [5].

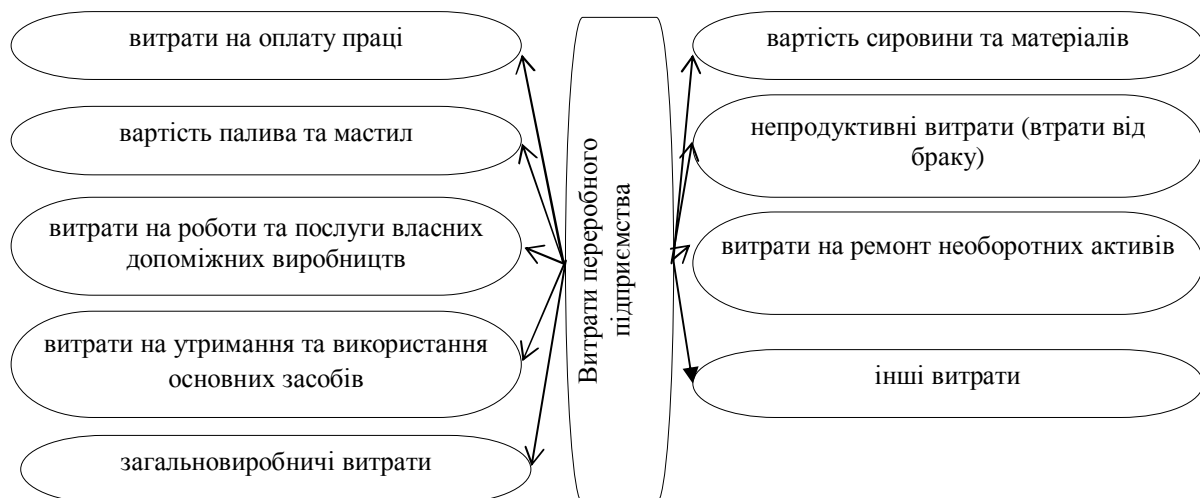


Рис. 1. Види витрат пов'язаних з переробкою сільськогосподарської продукції

Бухгалтерський облік

Як бачимо з рис. 1 до витрат переробного підприємства відносяться:

- витрати на оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва, а також нарахування на неї;
- вартість палива та мастил, використаних безпосередньо у виробництві продукції переробки;
- витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, а також вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами;
- витрати на утримання та використання основних засобів на конкретному переробному підприємстві (оплата праці персоналу, що обслуговує основні засоби, амортизаційні відрахування, вартість електроенергії, використаної для роботи машин та обладнання);
- витрати на ремонт необоротних активів (суми оплати праці працівників, зайнятих на ремонтних роботах, вартість запчастин, витрачених на поточний ремонт основних засобів, вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту основних засобів);
- непродуктивні витрати – втрати від браку у виробництві (включаються до виробничої собівартості тієї продукції, під час виробництва якої вони допущені);
- загально виробничі витрати – цехові та бригадні витрати, що розподіляються між об'єктами обліку, до яких належать витрати на оплату праці, сума амортизації основних засобів загально виробничого призначення, витрати на їх ремонт та обслуговування, витрати на охорону праці тощо;

- інші витрати – пов'язані з конкретним виробництвом і не віднесені ні до однієї з названих вище статей витрат, наприклад, вартість спецодягу, вартість тари, платежі із страхування майна тощо;

- вартість сировини та матеріалів, які є обов'язковими компонентами або утворюють основу виготовленої продукції (зерно, овочі, фрукти, м'ясо, молоко).

Відзначимо, що вартість використаної сировини та матеріалів зменшується на суму вартості зворотних відходів.

Порядок визначення собівартості продукції переробних підприємств регулюється розділом 10 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. Так, собівартість виготовленої продукції визначається на умовах франко-склад – розраховується шляхом ділення суми витрат на переробку та вартості переробленої продукції на кількість отриманої продукції переробки.

У разі переробки одночасно власної і давальницької сировини калькуляція собівартості здійснюється у два етапи (табл. 1). При використанні в процесі переробки як давальницької, так і власної сировини для обліку витрат спочатку необхідно обчислити собівартість переробки одиниці сировини. Для цього всі витрати на переробку (без вартості побічної продукції) потрібно поділити на кількість переробленої (власної та давальницької) сировини. Потім треба визначити собівартість власної готової продукції. Для цього вартість сировини та суми витрат, пов'язаних з переробкою, необхідно поділити на кількість власної готової продукції.

Таблиця 1

Етапи калькуляції собівартості продукції переробки при використанні давальницької сировини

Етап	Назва етапу	Дії
Перший етап	Обчислення собівартості переробки одиниці сировини	всі витрати на переробку (без вартості побічної продукції) ділять на кількість переробленої (власної та давальницької) сировини
Другий етап	Обчислення собівартості власної готової продукції	вартість сировини та суми витрат, пов'язаних з переробкою, ділять на кількість власної готової продукції

Розглянемо особливості обліку витрат на базі декількох видів переробки сільськогосподарської продукції. Зокрема, у плодоовочево консервному виробництві варто розраховувати собівартість кожного виду продукції. Для цього вартість перероблених овочів і фруктів (без вартості відходів за цінами їх можливого використання) та інших компонентів (спецій, солі, оцту тощо) потрібно віднести на відповідні види продукції переробки (консерви, соки тощо), в витрати, які не можуть бути прямо віднесені на вартість готової продукції, розподілити між нею пропорційно кількості вироблених умовних банок.

Таким же чином розраховується і собівартість продукції соління. Проте між видами готової

продукції вартість компонентів (спецій, солі) слід розподілити за технологічними нормами, передбаченими рецептурою, а непрямі витрати – пропорційно кількості виробленої продукції.

Для забезпечення достовірного калькулювання собівартості плодоовочевої та консервної продукції важливе значення має вибір об'єктів обліку витрат, який обумовлюється особливостями технології й організації виробництв, характером виробленої продукції, її кількістю і сезонністю виробництва.

Місцем виникнення витрат є консервні цехи основного виробництва, допоміжні виробництва і господарства, управління цехами та заводом в цілому. Тому об'єктами обліку витрат є вид продукції, напівфабрикат, замовлення, вид спеціалізованого

основного або допоміжного виробництва, вид однорідних витрат (витрати з утримання та експлуатації обладнання, з освоєння нових виробництв, цехові, адміністративні і т. д.). Об'єкти обліку витрат на плодоовочевопереробних підприємствах періодично змінюються внаслідок

появи нового асортименту продукції, зміни спеціалізації і концентрації виробництва.

Залежно від характеру технології виробництва облік витрат на виробництво у плодоовочевопереробних підприємствах здійснюється із застосуванням простого, позамовного, попередільного і нормативного методів (табл. 2).

Таблиця 2

Основні методи обліку витрат на переробних підприємствах

Метод	Де використовується	Сутність
Простий	Виготовлення однорідної по складу і якості продукції в одному безперервному виробничому процесі	Собівартість продукції дорівнює частці суми витрат до кількості виготовленої продукції за період
Позамовний	Виконання окремих замовлень, ремонтні майстерні, тарні цехи підприємств	На кожне замовлення відкривається окремий аналітичний рахунок; витрати до закінчення терміну виконання замовлення знаходяться в незавершеному виробництві
Попередільний	Виробництво можна поділити на низку переділів	Облік витрат ведеться за кожним етапом, що дозволяє визначити собівартість напівфабрикатів
Нормативний	Виробництва з встановленими нормами витрат	Собівартість розраховується шляхом коригування нормативної собівартості на суму економії чи перевитрати

Обчислення собівартості продукції плодоовочевих комбінатів, як і інших видів переробки сільськогосподарської продукції, включає в себе ряд способів, за допомогою яких проводиться розподіл витрат за об'єктами калькуляції.

При організації обліку витрат за простим або позамовним методом витрати прямо включаються в собівартість готової продукції без подальшого їх розподілу. Якщо ж на переробному підприємстві використовується попередільний метод обліку витрат, то собівартість об'єкта калькуляції або одиниці продукції визначається шляхом сумування витрат за окремими переділами. Коли в процесі виробництва одночасно отримують основну, побічну продукцію та відходи, то для визначення собівартості основної продукції необхідно виключити із загальної суми витрат вартість побічної продукції та відходів за заздалегідь встановленими цінами або за цінами їх можливої реалізації, тобто в цьому випадку застосовується спосіб виключення витрат.

При комплексному використанні сировини, коли з одного виду сировини виготовляють різні за технологією і розфасовці види консервів, доцільно застосовувати коефіцієнтний спосіб розподілу витрат. Для цього всю кількість продукції переводять в умовні одиниці, потім обчислюють собівартість умовної одиниці продукції, а після цього і собівартість фізичної одиниці окремих видів продукції по кожній розфасовці. Крім цих способів застосовують й інші способи розподілу витрат, такі як пропорційний, комбінований.

Пропорційний спосіб розподілу витрат між видами одержаної продукції застосовується в тому випадку, коли з одного виду сировини виготовляють кілька видів продукції різних розфасовок. Наприклад, помідори одночасно консервують, в результаті

отримують томатний сік і пасту. У цьому випадку враховані разом комплексні витрати розподіляють між видами готової продукції пропорційно обґрунтованій базі, якою може бути сума заробітної плати, обсяг випущеної продукції, планова собівартість продукції або її вартість за реалізаційними цінами.

Комбінований спосіб обчислення собівартості доцільно застосовувати у тому випадку, коли собівартість не можна визначити за допомогою перерахованих способів. Тоді витрати розподіляють із застосуванням декількох способів.

Підприємства самостійно вибирають той чи інший метод обліку витрат і обчислення собівартості продукції, виходячи їх характеру переробних виробництв, видів та обсягів одержуваної продукції, її фасування та інших факторів.

Собівартість продукції виноробного виробництва можна визначити діленням суми витрат на виготовлення продукції, включаючи сировину і допоміжні матеріали, використані у виробництві (без вартості відходів за реалізаційними цінами), на кількість готової продукції. При цьому непрямі витрати на виготовлення вина та виноматеріалів розподіляються між видами продукції пропорційно кількості, а у разі потреби враховується ще й тривалість її зберігання.

Об'єктом для обчислення собівартості робіт на млинах і крупорушках є переробка одного центнера зерна або одного центнера готової продукції (борошна і дерті). Окремо необхідно розраховувати собівартість, якщо переробляється зерно, надане на давальницьких умовах. Собівартість виробленої продукції млинів і крупорушок включає вартість переробленої сільськогосподарської продукції та витрати, пов'язані з її переробкою, оскільки, для

Бухгалтерський облік

визначення собівартості кожного виду продукції (борошна, дерті) вартість переробленого зерна та інші прямі витрати відносять безпосередньо на продукцію, а непрямі витрати на переробку необхідно розподіляти між видами продукції пропорційно умовній кількості сировини. Щоб розрахувати умовну кількість сировини, потрібно використовувати показник продуктивності млина у разі виготовлення конкретного виду продукції. Наприклад, продуктивність млина при переробці зерна на дерть на 30 % вища, ніж при його розмелюванні на борошно. Відтак зерно, перероблене на борошно, необхідно перерахувати в умовну кількість із застосуванням коефіцієнта 1, а перероблене на дерть – коефіцієнта 0,7.

У разі коли млин надає послуги іншим особам з переробки їхнього зерна, витрати на переробку власного зерна і давальницького необхідно розподіляти. Для цього розраховується собівартість переробки зерна. Для її визначення витрати млина на переробку без вартості зерна потрібно поділити на загальну кількість зерна в перерахунку на умовну кількість. Знаючи вартість переробки і кількість переробленого давальницького зерна, визначають розмір витрат на виконання робіт на сторону. Решту витрат становить собівартість переробки власного зерна.

Тож для визначення собівартості отриманої продукції (борошна і дерті) потрібно до вартості переробленого зерна додати витрати на його переробку, а потім відняти вартість побічної продукції (висівок тощо) і поділити на кількість готової продукції.

Що ж до переробки насіння соняшнику та інших олійних культур, то основною продукцією в цих виробництвах є олія, а побічною – макуха та лузга. Методика калькуляції основної продукції може бути аналогічною до тієї, що передбачена для зернових культур. Побічну продукцію потрібно оцінювати за цінами можливої реалізації або використання. Із загальної суми витрат необхідно виключити вартість побічної продукції, а решту витрат поділити на кількість отриманої основної продукції (олії).

Облік витрат молокопереробних підприємств ведуть в розрізі виробництв (цехів, дільниць) і охоплюють витрати сировини і технологічних матеріалів; витрат на оплату праці та амортизацію, аналогічно як і в інших галузях промисловості.

Найраціональнішим способом організації обліку витрат молокопереробного підприємства є визначення собівартості окремих видів продукції переробки молока (вершки, сметана, масло, сир тощо) шляхом ділення всіх витрат на масу конкретного виду продукції. Тут із загальної суми витрат необхідно виключити вартість використаних молочних відвіюк та іншої побічної продукції за цінами реалізації, а непрямі витрати розподілити між окремими видами продукції пропорційно виручці від реалізації.

Окрім молока виробничі підрозділи отримують зі складу підприємства допоміжні матеріали, а також скляну і поліетиленову та інші види тари для

розфасовки виробів. Витрати палива і енергії варто виділити за двома напрямками: технологічне, яке використовується в процесі виготовлення виробів, і механічне, яке приводить в дію обладнання і апарати.

Розглядаючи питання організації обліку витрат при переробці молока, В.О. Ластовецький [4] пропонує у складі витрат на засоби праці виділити в окремі групи ті об'єкти, які задіяні у відповідних виробництвах – розлив молока; виготовлення молочнокислих продуктів, включно сиру; масла і твердих сирів. А витрати на утримання і експлуатацію всіх інших об'єктів основних засобів – будівель, а також обладнання і споруд загального призначення обліковувати окремо і розподіляти в розрізі виробництв пропорційно витрат на основні засоби.

Витрати сировини (молока), технологічних допоміжних матеріалів, пакувальної тари і тари для розливу молока, а також технологічних палива та енергії зручно узагальнювати в накопичувальній відомості за показниками необхідними для оперативного контролю й управління виробничими процесами і за підсумками, які необхідні для відображення технологічних матеріальних витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

Крім того, заробітну плату і відрахування на соціальні заходи В.О. Ластовецький вважає за необхідне обчислювати в розрізі видів виробів в розроблювальній відомості. Всі інші витрати на робочу силу – знос спецодягу і витрати на охорону праці – включати в собівартість виробів пропорційно заробітної плати, і приводити їх в окремих графах накопичувальної відомості витрат на робочу силу [4].

На основі проміжних підсумків витрат – за 3, 5 днів, чи інші періоди – підрахованих у накопичувальних відомостях за групами ресурсів, мають здійснюватися записи в підсумкову відомість витрат на виробництво, які повинні вестись в розрізі груп виробів або окремих видів виробів. На основі показників, що наводяться в цій відомості, обчислюється фактичну собівартість продукції – об'єктів калькуляції.

Даний підхід є досить зручним і дає можливість не лише отримувати необхідну облікову інформацію, але й контролювати процеси переробки.

У хлібопекарському виробництві на окремих аналітичних рахунках обліковуються витрати, що формують собівартість певного виду продукції. До складу витрат включаються вартість сировини (борошна, цукру тощо), оплата праці з нарахуваннями на неї, витрати на утримання основних засобів та ін. Об'єктами калькуляції є хлібобулочні вироби. Непрямі витрати варто розподіляти між окремими видами продукції пропорційно виручці від їх реалізації. Розрахунок собівартості в хлібобулочному виробництві доцільно здійснювати у такій послідовності: розподілити витрати на утримання необоротних активів між окремими об'єктами обліку; визначати собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв.

Висновки. Таким чином, на організацію бухгалтерського обліку виробничих витрат впливає ціла низка факторів, серед яких природні умови, технологія виробництва, сезонність надходження продукції сільського господарства, нормативно-правові акти, які визначають облікову політику переробних підприємств тощо. Дані особливості впливають на класифікацію витрат, методи їх обліку і калькулювання собівартості продукції, на саму структуру витрат і мають бути враховані при організації системи бухгалтерського обліку. Серед основних вимог обліку витрат сільськогосподарського виробництва варто виокремити своєчасне і точне їх відображення та повне оприбуткування виробленої продукції. Відповідно до цих вимог облік витрат на виробництво повинен бути точним, достовірним, повним і своєчасним.

4 Список використаних джерел

1. *Валуєв Б.І.* Проблеми управлінської організації бухгалтерського обліку / Б.І. Валуєв // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1. – С. 2-11.
2. *Жук В.М.* Бухгалтерський облік: шляхи вирішення проблем практики і науки: [монографія] / В.М. Жук. - К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2012. – 454 с.
3. *Жук В.М.* Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» / В.М. Жук // Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць. Спец. випуск. Ч. 1. / Відп. ред. М.М. Коцупатрій. – К.: КНЕУ, 2007. – 200 с. – С. 75-84.
4. *Ластовецький В.О.* Інформаційне забезпечення підприємницької діяльності / В.О. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 7-10.
5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим

доступу: <http://www.uazakon.com/big/text1528/pg1.htm>.

6. *Михалкевич А.П.* Системы бухгалтерского учета и отчетности и основные направления их развития и совершенствования / А.П. Михалкевич // Бухгалтерский учет и анализ. – 2007. – № 3(123). – С. 23-27.

7. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / [Ю.Я. Лузан, В.М. Жук, Б.В. Мельничук та ін.]; За ред. Жука В.М. - К.: ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 368 с.

8. *Олійник О.В.* Витрати в системі бухгалтерського обліку: теорія, методика, практика (на прикладі підприємств промисловості нерудних матеріалів): дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / О.В. Олійник. – Житомир, 2002. – 284 с.

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. №318. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>.

10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999р № 996-XIV зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

11. Про затвердження переліку пріоритетних галузей економіки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 серпня 2013 р. № 843-р. – Електронний ресурс: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/843-2013-%D1%80>.

12. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): [монографія] / М.С. Пушкар; Тернопільська академія народного господарства. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 424 с.

13. *Пушкар М.С.* Теорія і практика формування облікової політики: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.