

**НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ АГРАРНИХ НАУК УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР
«ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ»**

**Управлінський облік і калькулювання
собівартості сільськогосподарської
продукції**

Київ – 2021

УДК 657.471:63
ББК 65.052.9(4Укр)232
У-67

Автори: Жук В.М. (п. 1, 2, 8), Шерстюк О.Л. (п. 3, 7), Панадій О.П. (п. 4, 5, 6, 9), Жук Н.Л. (п. 10), Стецюк Л.С. (п. 11), Волошина О.В. (п. 12).

Рекомендовано до друку Вченою радою Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки», протокол № 01 від «21» січня 2021 року

Рецензенти: Бруханський Р.Ф., доктор економічних наук, професор (Тернопільський національний економічний університет)
Сторожук Т.М., кандидат економічних наук, доцент (Університет державної фіскальної служби України)

У-67 **Управлінський облік і калькулювання собівартості сільсько-господарської продукції: посібник** / [Жук В.М., Шерстюк О.Л., Панадій О.П. та ін.] ; за ред. Шерстюка О.Л., Панадія О.П. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2021. – 144 с.

В посібнику викладені оновлені методичні рекомендації з управлінського обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, які враховують вимоги Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», принципи і правила обліку передбачені Міжнародними стандартами фінансової звітності.

Рекомендації визначають порядок обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг у сільськогосподарських підприємствах та розроблені з врахуванням галузевих особливостей обліку сільськогосподарської діяльності.

Методичні рекомендації містять класифікацію витрат, послідовність калькулювання собівартості продукції, ідентифікацію витрат за галузями та видами виробництва сільськогосподарських підприємств, методику обліку витрат на біологічні перетворення і порядок калькулювання собівартості продукції рослинництва, тваринництва, допоміжних та підсобних промислових виробництв.

Посібник призначений для підготовки докторів філософії за спеціальністю 071 – облік і оподаткування, а також використання в роботі обліково-фінансових служб аграрних підприємств, аудиторській практиці, діяльності органів державної влади та професійних громадських об'єднань, викладацькій та науковій роботі.

УДК 657.471:63

ББК 65.052.9(4Укр)232

© Жук В.М., Шерстюк О.Л. та ін., 2021

ЗМІСТ

<i>I. Облікова політика щодо витрат на сільськогосподарських підприємствах</i>	4
1. Загальні положення	4
2. Визнання та склад витрат за видами діяльності	6
3. Класифікація витрат сільськогосподарських підприємств	6
4. Групування витрат сільськогосподарських підприємств за елементами і статтями калькулювання	10
5. Послідовність калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)	12
6. Ідентифікація витрат за галузями та видами виробництв сільськогосподарських підприємств у системі рахунків бухгалтерського обліку	14
<i>II. Облік витрат та порядок калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції</i>	15
7. Облік витрат на біологічні перетворення і порядок калькулювання собівартості продукції рослинництва	15
8. Облік витрат на біологічні перетворення і порядок калькулювання собівартості продукції тваринництва	45
9. Облік витрат і порядок калькулювання собівартості робіт, послуг (продукції) допоміжних виробництв	71
10. Облік витрат та порядок калькулювання собівартості продукції підсобних промислових виробництв	96
11. Облік та порядок розподілу загальновиробничих витрат сільськогосподарських підприємств	108
12. Облік інших витрат сільськогосподарських підприємств	113

I. Облікова політика щодо витрат на сільськогосподарських підприємствах

1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції визначають порядок бухгалтерського обліку витрат на біологічні перетворення, витрат інших виробництв та інших витрат у сільськогосподарських підприємствах на основі діючої системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку з врахуванням його галузевих особливостей в сільському господарстві. Рекомендації розроблені відповідно до Закону України від 16.07.1999 р. №996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, діючих в Україні (далі – П(С)БО), та інших нормативних документів, які регламентують облік витрат та порядок визначення собівартості у сільському господарстві. При розробці Методичних рекомендацій були враховані положення Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. №2755-VI (далі – Податковий кодекс), міжнародного стандарту 2 «Запаси» (далі – МСБО 2) та міжнародного стандарту 41 «Сільське господарство» (далі – МСБО 41).

1.2. Дія Методичних рекомендацій розповсюджується на сільськогосподарські та інші підприємства, які займаються виробництвом сільськогосподарської продукції. Методичні рекомендації використовуються для забезпечення бухгалтерського обліку витрат на біологічні перетворення в рослинництві, тваринництві, обліку витрат в інших галузях сільськогосподарських підприємств та обліку інших витрат, а також для калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, робіт та послуг сільськогосподарських підприємств.

1.3. Підприємства самостійно визначають свою облікову політику щодо витрат та порядку калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції (робіт, послуг), обирають форми та методи бухгалтерського обліку витрат, розробляють систему та форми управлінського обліку витрат. Обрані підприємством під-

ходи до ведення обліку витрат згідно з цими Методичними рекомендаціями зазначаються у обліковій політиці.

1.4. Облік витрат сільськогосподарських підприємств являє собою своєчасне, достовірне і повне документальне відображення фактичних витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та інших витрат сільськогосподарських підприємств. Метою такого обліку є забезпечення управління процесами біологічних перетворень у галузях сільськогосподарського виробництва, а також забезпечення ефективного управління матеріальними, трудовими, фінансовими та іншими ресурсами сільськогосподарських підприємств. Такий облік провадиться відповідно до основних принципів, визначених статтею 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Дані обліку витрат використовуються для оцінки фінансово-господарської діяльності підприємств та їх структурних підрозділів, для виявлення резервів скорочення витрат, а також слугують компонентом інформаційної бази для аналізу господарської діяльності.

1.5. Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) являє собою систему розрахунків, яка має на меті визначення розміру витрат по видах діяльності, виробничих процесах, структурних підрозділах, видах продукції (робіт, послуг), а також витрат на виробництво одиниці продукції, виконання одиниці робіт та надання одиниці послуг. Калькулювання собівартості здійснюється для визначення ефективності виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг), для обґрунтування цін на таку продукцію (роботи, послуги), а у сільськогосподарських підприємствах, які оприбутковують сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (у тому числі на підприємствах, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності) – для визначення фінансового результату від первісного визнання такої продукції та таких активів.

2. ВИЗНАННЯ ТА СКЛАД ВИТРАТ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Витратами звітного періоду визнаються або збільшення активів, або зменшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

2.2. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», витрати підприємства групують і обчислюють за видами його діяльності.

2.3. Витрати звичайної діяльності включають витрати операційної діяльності та неопераційні витрати.

2.4. Витрати операційної діяльності включають витрати основної діяльності та витрати іншої операційної діяльності. До витрат основної діяльності включають собівартість реалізованої продукції.

2.5. До витрат іншої операційної діяльності включають адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

2.6. До витрат неопераційної діяльності відносять фінансові витрати, втрати від інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства та витрати іншої неопераційної діяльності.

2.7. Також сюди включають втрати від стихійного лиха, втрати від техногенних катастроф і аварій, інші подібні витрати.

3. КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Для цілей управління підприємством витрати класифікуються за наступними ознаками:

№	Ознака класифікації витрат	Елемент класифікації
1	2	3
1.	За економічними елементами (однорідними видами витрат незалежно від призначення)	Матеріальні витрати (за винятком вартості зворотних відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати

№	Ознака класифікації витрат	Елемент класифікації
1	2	3
2.	За калькуляційними статтями (ціллю витрат)	<p>Матеріальні ресурси, використані у виробництві: насіння і посадковий матеріал; добрива; засоби захисту рослин і тварин; корми; сировина для перероби; нафтопродукти; паливо та енергія на технологічні цілі.</p> <p>Роботи і послуги сторонніх організацій. Заробітна плата: основна; додаткова; натуральна; інші виплати.</p> <p>Відрахування на соціальні заходи Утримання основних засобів: амортизація; ремонт і технічне обслуговування основних засобів.</p> <p>Роботи і послуги допоміжних виробництв. Податки, збори та інші платежі. Інші витрати. Втрати від браку, падежу тварин Загальновиробничі витрати. Загальногосподарські витрати</p>
3.	За способом включення в собівартість	Прямі, які безпосередньо відносяться на собівартість продукції Непрямі, які відносяться на собівартість окремих видів продукції шляхом розподілу (пропорційно встановленій базі)
4.	За складом та єдністю витрат	Прості (одноеlementні) Складні (комплексні)
5.	За техніко-економічним змістом	Основні Накладні (витрати на обслуговування виробництва і управління)
6.	За залежністю від обсягів виробництва	Змінні (які залежать від об'єму виробництва) Умовно-постійні (які не залежать чи мало залежать від об'єму виробництва)

№	Ознака класифікації витрат	Елемент класифікації
1	2	3
7.	За періодичністю виникнення	Одноразові Поточні
8.	За об'єктом управління	Витрати: В місяцях їх виникнення В центрах витрат В центрах відповідальності
9.	За видами діяльності	Витрати на продукцію (роботи, послуги) Витрати періоду
10.	За продуктивністю	Продуктивні Непродуктивні

3.2. До прямих витрат відносяться витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом, тобто витрати, які можуть бути безпосередньо включені до собівартості продукції (робіт, послуг).

3.3. До непрямих витрат відносять витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, які неможливо віднести на один конкретний продукт економічно доцільним шляхом. Непрямі витрати відносяться на продукцію (роботи, послуги) після відповідного розподілу.

3.4. До простих відносять витрати, які складаються з одного економічного елемента витрат.

3.5. До складних витрат відносять витрати, які складаються з кількох елементів витрат.

3.6. До основних витрат належать витрати, без здійснення яких виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) технічно неможливе.

3.7. До накладних витрат відносять нетехнологічні витрати, пов'язані з організацією, управлінням і обслуговуванням виробництва.

3.8. До змінних належать витрати, абсолютна величина яких зростає при зростанні обсягів продукції (робіт, послуг) та зменшується із зниженням цих обсягів. При цьому змінні витрати

на одиницю продукції (робіт, послуг) за прийнятої технології виробництва залишаються сталими.

3.9. До умовно-постійних витрат належать витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням або зменшенням обсягів діяльності істотно не змінюється. При цьому умовно-постійні витрати, що припадають на одиницю продукції (робіт, послуг), зменшуються при зростанні її обсягів і збільшуються при зменшенні таких обсягів в межах релевантного діапазону, визначеного потужністю підприємства.

3.10. До витрат за місцями виникнення, центрами витрат та центрами відповідальності відносяться витрати виробництв, дільниць, цехів, ланок, технологічних переділів, служб, витрати групи робочих місць, відділень тощо.

3.11. До одноразових витрат належать витрати, які в звітному періоді здійснюються один раз та спрямовуються на забезпечення процесу виробництва або інших цілей підприємства протягом кількох звітних періодів.

3.12. До поточних витрат відносяться витрати, які визнаються в періоді їх здійснення та визнаються на рахунках обліку витрат.

3.13. До витрат на продукцію (роботи, послуги) відносять витрати, які створюють виробничу собівартість продукції та собівартість її реалізації.

3.14. До витрат періоду відносять витрати, які не включаються до витрат на продукцію та відносяться до того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

3.15. До продуктивних витрат належать витрати, передбачені технологією та організацією виробництва.

3.16. До непродуктивних витрат належать витрати, які виникають в результаті неефективного та нераціонального використання ресурсів виробництва, порушення дисципліни на підприємстві, недотримання встановлених правил зберігання матеріальних цінностей, порушення технології виробництва тощо.

4. ГРУПУВАННЯ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ЗА ЕЛЕМЕНТАМИ І СТАТТЯМИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ

4.1. Згідно з П(С)БО 16, під елементом витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат. Витрати операційної діяльності сільськогосподарських підприємств групуються за такими економічними елементами:

- Матеріальні витрати;
- Витрати на оплату праці;
- Відрахування на соціальні заходи;
- Амортизація;
- Інші операційні витрати.

4.2. До матеріальних витрат включається вартість матеріальних цінностей, використаних у виробництві та для інших потреб операційної діяльності. Такі матеріальні цінності включаються до елемента «Матеріальні витрати» за оцінкою їх передачі для споживання у виробництві або для інших потреб, яка визначається у порядку, передбаченому П(С)БО 9 «Запаси», тобто за оцінкою, яка дорівнює або первісній вартості цінностей, або чистій вартості їх реалізації (якщо на дату балансу проводилася переоцінка матеріальних цінностей).

Сільськогосподарські підприємства, які застосовують порядок визнання сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (у тому числі підприємства, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності), у разі використання такої продукції у виробництві або для інших потреб до елемента «Матеріальні витрати» включають справедливую вартість визнання такої продукції або чисту вартість її реалізації (якщо на дату балансу проводилась переоцінка такої продукції).

4.3. До витрат на оплату праці включаються всі види витрат, які визначені розділом 2 Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Державного комітету статистики України від 13.04.2004 р. №5, зокрема, основна оплата праці, додаткова оплата праці, оплата праці за невідпрацьований час, інші заохочу-

вальні та компенсаційні виплати. До елемента «Витрати на оплату праці» не включаються виплати, що не належать до фонду оплати праці: допомоги і виплати, що здійснюються за рахунок коштів фондів державного соціального страхування; суми, нараховані працівникам під час затримки розрахунку при звільненні та інші витрати, передбачені розділом 3 Інструкції №5.

У виробничих підрозділах сільськогосподарських підприємств не включається до витрат на оплату праці виплати за невідпрацьований робочий час, які не підлягають накопиченню (у тому числі оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства). Такі витрати у бухгалтерському обліку включаються до інших операційних витрат.

4.4. До відрахувань на соціальні заходи включають суму нарахованого єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нарахованого на фонд оплати праці підприємства відповідно до Закону України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» від 08.07.2010 р. №2464-VI.

4.5. До складу витрат на амортизацію включають амортизацію основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, довгострокових біологічних активів, оцінених за первісною вартістю, яка нараховується відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби», та амортизацію нематеріальних активів, яка нараховується за методами, визначеними відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи».

При визначенні розмірів амортизаційних відрахувань сільськогосподарські підприємства, які є платниками податку на прибуток підприємств, враховують мінімальні строки корисного використання та інші умови, визначені статтями 144-148 Податкового кодексу.

4.6. До складу інших операційних витрат відносять всі інші витрати, не віднесені до попередніх чотирьох елементів, наприклад, витрати на відрядження (з урахуванням абзацу 2 п. 4.6 цих Методичних рекомендацій), витрати на страхування, витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення діяльності підприємства, витрати на оплату робіт та послуг сторонніх ор-

ганізацій, витрати на сплату податків і зборів, витрати, які не належать до фонду оплати праці, витрати на охорону тощо.

Підприємства, які є платниками податку на прибуток, мають враховувати, що витрати на відрядження працівників не включаються до витрат в податковому обліку в частині вартості алкогольних напоїв, тютюнових виробів, суми «чайових» (за винятком випадків, коли суми «чайових» відносяться до рахунків до сплати), сум плати за видовищні заходи, здійснених працівником у відрядженні, а також витрати на виплату добових понад граничний розмір, встановлений Податковим кодексом.

Підприємства, які є платниками податку на прибуток, мають враховувати, що витрати на ремонт основних засобів визнаються витратами у податковому обліку лише в межах 10% сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року.

4.7. Статті витрат – це види витрат, які виділяються з урахуванням місця витрат та розкривають їх цільове призначення і зв'язок з технологічним процесом. Перелік і склад статей обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємствами самостійно в залежності від їх індивідуальних потреб та особливостей виробництва. Перелік статей витрат в основних галузях та виробництвах сільськогосподарських підприємств та порядок обліку витрат за ними відображено в наступних розділах цих Методичних рекомендацій.

5. ПОСЛІДОВНІСТЬ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)

5.1. Собівартість одиниці сільськогосподарської продукції вираховують шляхом ділення підрахованих витрат на біологічні перетворення по конкретному виду біологічних активів рослинництва (або групі біологічних активів рослинництва) або по конкретному виду (групі) біологічних активів тваринництва на кількість одержаної продукції. Аналогічно визначається собівартість

продукції промислових виробництв сільськогосподарських підприємств.

5.2. Собівартість виконаних робіт та послуг, виконаних допоміжними та обслуговуючими підрозділами підприємств, визначають шляхом ділення витрат, віднесених на відповідні виробництва або на виконання відповідних робіт (надання послуг), на обсяги виконаних робіт та наданих послуг.

5.3. Підприємства, які оцінюють свою сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи за собівартістю виробництва, розраховують фактичну собівартість продукції рослинництва і тваринництва один раз на рік станом на 31 грудня.

5.4. Підприємства, які оцінюють свою сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (у тому числі підприємства, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності), з метою визначення фінансових результатів діяльності розраховують фактичну собівартість сільськогосподарської продукції з метою порівняння з її справедливою вартістю щоквартально, якщо це можливо.

У виробництвах, де розрахунок фінансових результатів щоквартально неможливий, собівартість сільськогосподарської продукції для цілей складання проміжної фінансової звітності розраховується у періоді її первісного визнання.

5.5. Собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв визначається щомісяця, окрім собівартості послуг живої тягової сили та собівартості транспортних робіт, виконаних тракторами. По цих послугах собівартість розраховується в кінці року, за умови, що сільськогосподарське підприємство оцінює свою сільськогосподарську продукцію за собівартістю. У випадку оцінки сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю собівартість послуг цих виробництв визначається щоквартально.

5.6. Послідовність розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг) залежить від особливостей роботи кожного конкретного підприємства. Зазвичай калькулювання здійснюється в такій послідовності:

Ї розподіляються між окремими об'єктами обліку витрати з утримання основних засобів загальновиробничого призначення;

Û визначається собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв;

Û розподіляються між витратами на культури загальні витрати на зрошення та осушення земель, на вапнування та гіпсування ґрунтів, утримання полевих смуг;

Û списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;

Û списуються з витрат основного виробництва суми форсмажорних витрат;

Û розподіляються загальновиробничі витрати;

Û визначається собівартість продукції рослинництва;

Û визначається собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції;

Û визначається собівартість продукції тваринництва;

Û визначається собівартість продукції інших промислових виробництв.

При калькулюванні калькуляційні різниці не списуються на уже закриті рахунки. Підприємства, які оцінюють сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи за справедливою вартістю (у тому числі підприємства, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності), по такій продукції та таких активах не визначають калькуляційних різниць, а формують доходи (витрати) від первісного визнання.

5.7. Послідовність закриття рахунків та калькулювання собівартості продукції зазначається у обліковій політиці підприємства.

6. ІДЕНТИФІКАЦІЯ ВИТРАТ ЗА ГАЛУЗЯМИ ТА ВИДАМИ ВИРОБНИЦТВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ У СИСТЕМІ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

6.1. Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291 (далі – План рахунків) передбачено для

обліку виробничих витрат на підприємствах використання рахунку 23 «Виробництво», до якого суб'єкти господарювання самостійно відкривають субрахунки та аналітичні рахунки відповідно до номенклатури основних, допоміжних та підсобних виробництв, які у них функціонують.

6.2. Сільськогосподарські підприємства до рахунку 23 можуть відкривати такі субрахунки:

- 231 «Рослинництво»;
- 232 «Тваринництво»;
- 233 «Промислові виробництва»;
- 234 «Допоміжні виробництва»;
- 235 «Утримання машинно-тракторного парку».

6.3. Вказані субрахунки рекомендуються до застосування сільськогосподарськими підприємствами, які ведуть облік відповідно до цих Методичних рекомендацій.

II. Бухгалтерський облік витрат та порядок калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції

7. ОБЛІК ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ І ПОРЯДОК КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

Об'єкти обліку витрат та калькулювання собівартості у рослинництві

7.1. У галузі рослинництва виділяють такі групи об'єктів:

- сільськогосподарські культури, які дадуть урожай у поточному році;
- сільськогосподарські роботи та культури під урожай наступного року (або наступних років);
- витрати, які підлягають розподілу;
- інші об'єкти.

7.2. Якщо витрати можна віднести безпосередньо на біологічні перетворення конкретних біологічних активів рослинництва

під урожай поточного року, то їх обліковують на аналітичних рахунках об'єктів першої групи.

На об'єктах другої групи обліковують витрати під урожай майбутнього року.

Витрати, які відносяться до декількох об'єктів і підлягають розподілу, обліковують у третій групі (ремонт (з урахуванням абзацу 3 п. 4.6 цих Методичних рекомендацій) і амортизація основних засобів, витрати по зрошенню і поточні витрати по осушенню та інші).

За четвертою групою обліковують витрати по кормовиробництву і деякі інші.

7.3. До першої групи об'єктів обліку в рослинництві відносяться:

Ї Зернові та зернобобові культури: пшениця озима, гречка, кукурудза на зерно, ячмінь, горох, овес, інші зернові (жито, полба, просо, рис, сорго, чумиза, квасоля, сочевиця, вика і викова суміш, люпин, соя та інші).

Ї Технічні культури: соняшник на зерно, соя, ріпак озимий, льон-довгунець, коноплі, буряки цукрові (фабричні), буряки цукрові (маточні), інші культури (висадки-насіниники буряків, тютюн, цикорій, лікарські культури трав'янисті однорічні, лікарські культури трав'янисті багаторічні, ефіроолійні культури трав'янисті однорічні, ефіроолійні культури трав'янисті багаторічні, ефіроолійні культури кущові, ефіроолійні культури деревоподібні тощо).

Ї Картопля та овочеві культури: картопля, овочеві культури відкритого ґрунту, баштанні продовольчі культури (кавуни, дині, гарбузи), інші культури (капуста, коренеплідні овочеві культури (буряки, морква, редиска, редька, петрушка), цибуля ріпчаста, цибуля на перо, часник, помідори, перець солодкий, гіркий, баклажани, огірки, патисони, кабачки, зелений горошок, кукурудза цукрова в качанах молочно-воскової стиглості, салат, зелені овочеві культури (кріп, шпинат, гірчиця листова та інші), багаторічні овочеві культури (ревіль, щавель, хрін та інші), насінництво овочевих культур (окремо маточники, висадки – за основними культурами), овочеві культури закритого ґрунту (цибуля на перо, огірки, помідори, салат, редиска, розсада), гриби. При вирощу-

ванні овочевих культур окремо обліковують тепличне господарство: теплиці зимові, теплиці весняні, парники, шампінйонниці.

Ї Кормові культури: буряки кормові, морква, буряки цукрові на корм, баштанні кормові культури, люпин кормовий, інші культури (насінництво кормових коренеплодів і баштанних культур, кукурудза на силос і зелений корм, інші силосні культури, однорічні сіяні трави, багаторічні сіяні трави, сіножаті та поліпшені пасовища (включаючи культурні), сіножаті і пасовища природні тощо).

Ї Багаторічні насадження (плодові, ягідні культури та виноградники): насіннячкові культури, кісточкові культури, ягідники, шишки хмелю, виноградники, плантації хмелю.

Ї Квітникарство: квітникарство відкритого ґрунту, квітникарство захищеного ґрунту, насіння квітникових культур, розсадники плодових і декоративних культур (окремо за видами та сортами).

7.4. До другої групи об'єктів обліку в рослинництві відносяться:

Ї Витрати під урожай наступного року: посів озимих культур на зерно, посів озимих культур на зелений корм і силос, посів овочевих культур на зиму, підняття зябу, лушення стерні (без зяблевої оранки); внесення органічних добрив, внесення мінеральних добрив, снігозатримання (у четвертому кварталі); догляд за багаторічними травами посіву минулих років після отримання від них урожаю в звітному році; догляд за парами під культури врожаю наступного року (у тому числі за сидеральними парами), підготовка теплиць, підготовка парників; витрати на утримання меліоративних споруд, полезахисних лісосмуг, проведені для цілей отримання урожаю наступного року; поточні витрати на зрошення і осушення, які можна віднести на конкретні об'єкти обліку першої групи; витрати на первинне окультурення меліоративних земель; інші роботи незавершеного виробництва.

Ї Витрати під урожай наступних років: посів багаторічних трав у звітному році, роботи з докорінного поліпшення сіножатей і пасовищ, витрати на вапнування, гіпсування земель та іншу меліорацію, які мають тривалий строк відшкодування.

Витрати по аналітичних рахунках, які відносяться до витрат під урожай наступного року, залишаються на кінець року в незавершеному виробництві. В наступному році їх відносять прямо (якщо це можливо) або розподіляють на об'єкти першої групи пропорційно обраній на підприємстві базі розподілу. Зазвичай такою базою є площі посіву, фактично зайняті конкретними сільськогосподарськими культурами.

Витрати під урожай наступних років визнаються як витрати майбутніх періодів та відносяться до собівартості продукції (прямо чи за розподілом між культурами) рівними частинами або за пропорціями, визначеними підприємством відповідно до технологічних особливостей вирощування сільськогосподарських культур, протягом строку корисного використання таких поліпшень (у тому числі вапнувань, гіпсувань). Витрати на поліпшення земель, які носять капітальний характер, після завершення меліоративних робіт обліковуються в складі основних засобів; на такі поліпшення нараховуються амортизаційні відрахування з періодичним включенням до об'єктів обліку у рослинництві (прямо або за розподілом між культурами), які використовують капітально поліпшені землі.

7.5. До третьої групи об'єктів обліку в рослинництві відносяться: амортизаційні відрахування по основних засобах, що використовуються в рослинництві, які підлягають розподілу, та витрати на ремонт (з урахуванням абзацу 3 п. 4.6 цих Методичних рекомендацій) і утримання основних засобів, що використовуються в рослинництві, які підлягають розподілу (окрім витрат на утримання машинно-тракторного парку, які обліковуються на окремому субрахунку до рахунку 23 «Виробництво»); витрати по зрошенню, які підлягають розподілу між культурами; витрати по осушенню та інших поліпшеннях, які у звітному році підлягають розподілу між культурами, що ці поліпшення використовують .

По перелічених об'єктах відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких обліковують витрати за встановленими статтями, що виникають у поточному році, або на які переносять частину витрат другої групи. Їх розподіляють в кінці року перед визначенням собівартості (для підприємств, які здійснюють оцінку продукції за собівартістю) або щоквартально перед визначенням фінан-

сових результатів діяльності сільськогосподарського підприємства (для підприємств, які застосовують оцінку продукції за справедливою вартістю, у тому числі для тих, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності) по об'єктах обліку першої (для витрат, які розподіляються, здійснених в минулих періодах, що відносяться до звітного періоду) і другої груп (для витрат, які здійснені в звітному періоді, частина яких потрапляє до витрат наступного звітного періоду за відповідним розподілом), здійснюючи внутрішні проведення по аналітичних рахунках основних об'єктів обліку до рахунку 231 «Рослинництво» та закриваючи відповідні аналітичні рахунки після списання з них витрат. У разі, якщо витрати на утримання, ремонт (з урахуванням абзацу 3 п.4.6 цих Методичних рекомендацій) та амортизацію основних засобів, які використовуються в рослинництві, підлягають розподілу між всіма групами культур, такі витрати обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

7.6. Витрати на зрошення та осушення можуть бути обліковані в другій або третій групах, що залежить від характеру проведених витрат: по другій групі вони проводяться як незавершене виробництво, що переходить на наступний рік, або як витрати майбутніх періодів; по третій групі відображаються витрати поточного року, частина витрат минулого року або частина витрат майбутніх періодів, які розподіляються між об'єктами у звітному році.

7.7. Витрати на догляд за парами (у тому числі витрати на посів, догляд за посівами та приорювання сидератів) під урожай наступного року у наступному році обліковуються на тих же аналітичних рахунках, що і в звітному році, до моменту їх списання на рахунки обліку біологічних перетворень основних культур, які засіваються на землях під парами відповідно до ротаційних таблиць сівозмін.

7.8. До четвертої групи об'єктів обліку в рослинництві відносяться: виготовлення силосу, сінажу, збирання і скиртування солом (останнє виділяється на окремому аналітичному рахунку вкрай рідко на сільськогосподарських підприємствах), виробництво трав'яного борошна та інші. Обліковують такі витрати по окремих об'єктах з метою точного визначення собівартості окре-

мих видів супутньої та побічної продукції або конкретизації витрат по кормовиробництву. В кінці року або в кінці кварталу, з урахуванням п.5.3 та п.5.4. цих Методичних рекомендацій, по таких об'єктах обліку вираховують фактичну собівартість продукції або розподіляють витрати на аналітичні рахунки об'єктів першої групи.

7.9. Якщо підприємство має дослідні ділянки, на яких проводиться вирощування сортового насіння, то аналітичний облік ведеться в розрізі насінневих ділянок, культур, репродукцій, відокремлено від вирощування товарної продукції.

7.10. Спеціалізовані плодоовочеві господарства витрати обліковують по кожній культурі окремо. В неспеціалізованих господарствах, в яких плодоовочівництво має допоміжне значення, облік ведуть по групах культур (насінневі, кісточкові, ягідні) або в цілому по галузі.

7.11. Витрати за плодовими насадженнями, наприклад у садівництві, після збирання врожаю не включають у незавершене виробництво, а відносять на собівартість продукції, одержаної в поточному році.

7.12. В неспеціалізованих господарствах витрати по кормовиробництву ведуть по групах культур: однорічні трави, багаторічні трави тощо. В спеціалізованих господарствах по виробництву кормів витрати обліковують по основних культурах: люцерна, конюшина, сорго та інші. В господарствах, які спеціалізуються на виробництві насіння кормових культур, облік ведуть по окремих культурах і їх біологічних сортах.

7.13. В обліку розмежовують витрати по сінокосах і природних пасовищах, культурних і природних угіддях. Витрати по створенню і корінному поліпшенню культурних сінокосів і пасовищ обліковують або в складі незавершеного виробництва по рослинництву (якщо роботи проводяться на наступний рік), або в складі витрат майбутніх періодів (якщо закладення сінокосів і пасовищ має тривалий період експлуатації) по періодах використання відповідно з пасовищним оборотом. Поточні витрати по утриманню сінокосів і пасовищ відносять на продукцію урожаю поточного року.

7.14. Витрати на виробництво овочів закритого ґрунту у спеціалізованих господарствах обліковують по видах споруд (теплиці зимові, теплиці весняні, утеплений ґрунт тощо), а в них – окремо по кожній культурі. В неспеціалізованих господарствах облік організовують в цілому по видах споруд з відповідним визначенням собівартості культур шляхом розподілу витрат між ними пропорційно обраній базі.

7.15. Склад і структура аналітичних рахунків по рослинництву залежить від конкретних умов господарювання в кожному підприємстві.

Облік витрат на біологічні перетворення і виходу продукції рослинництва

7.16. Облік витрат на біологічні перетворення у рослинництві та облік виходу продукції галузі ведеться за відповідними документами, які слугують підтвердженням здійснення господарських операцій по понесенню витрат та по виходу продукції. Ці документи поділяються на декілька груп:

- Ї первинні та зведені документи з обліку витрат праці та її оплати;

- Ї документи з витрачання матеріальних цінностей;

- Ї реєстри нарахування амортизаційних відрахувань на необоротні активи галузі рослинництва;

- Ї документи з обліку робіт та послуг, наданих сторонніми організаціями;

- Ї документи з обліку робіт (послуг), виконаних (наданих) власними допоміжними виробництвами;

- Ї документи щодо розподілу загальновиробничих витрат та віднесенню інших витрат;

- Ї документи з обліку фактичного виходу сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів рослинництва (розсади, чубуків, живців, кореневищ, саджанців тощо);

- Ї документи на визначення вартості сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів рослинництва.

7.17. Документи по обліку витрат праці відображають проведені витрати праці та виплати працівникам за виконання конкретних робіт по вирощуванню сільськогосподарських культур.

Такими документами в рослинництві є: таблиці обліку робочого часу, облікові листи тракториста-машиніста, облікові листки праці і виконаних робіт та ін. Дані цих документів систематизують в розрахунково-платіжних відомостях, книгах обліку розрахунків за виплатами працівникам та в Зведених відомостях нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку № 5.1.с.-г. або в інших регістрах, передбачених обліковою політикою підприємства.

7.18. Документи по обліку витрат предметів праці підтверджують витрачання в рослинництві різних матеріальних цінностей: насіння, добрив, пального, списання вартості малоцінних предметів тощо. Для цього складають такі документи: акти на витрату насіння і садивного матеріалу; акти про використання мінеральних, органічних і бактеріологічних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів; акти на списання виробничого та господарського інвентарю, акти на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, накладні внутрішньогосподарського призначення тощо. Дані цих документів систематизують у звітах про рух матеріальних цінностей, з яких проводять записи у Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва №5.5. с.-г., Книгу обліку виробництва або в інший зведений регістр обліку витрат на біологічні перетворення біологічних активів рослинництва.

7.19. Документами по обліку списання у витрати частини вартості засобів праці є відповідні розрахунки та відомості нарахування амортизаційних відрахувань за об'єктами необоротних активів у рослинництві.

7.20. Документами по обліку робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями, є рахунки на їх оплату, рахунки-фактури, акти приймання виконаних робіт тощо.

Обсяги послуг власних допоміжних та обслуговуючих виробництв, наданих рослинництву, визначаються за даними подорожніх листів вантажних автомобілів, дорожніх листів тракторів, які групуються у накопичувальних відомостях обліку роботи машинно-тракторного парку та автотранспорту і при розрахунку фактичної собівартості в цих виробництвах є підставою для віднесення цих послуг до витрат галузі на основі відповідних розрахунків. Витрати інших допоміжних виробництв та витрати на харчування

працівників галузі (безпосередньо на виконанні робочих завдань), яке проводиться за рахунок підприємства, списуються за відповідними розрахунками фактичної собівартості послуг по кожному виробництву та бухгалтерськими довідками або іншими документами, передбаченими обліковою політикою підприємства для їх віднесення до витрат рослинництва.

7.21. Віднесення на витрати рослинництва загальновиробничих та інших витрат, що підлягають розподілу (наприклад, частини витрат майбутніх періодів, яка підлягає розподілу між кількома культурами), здійснюється за бухгалтерськими довідками або іншими документами, складеними на підставі розрахунків (відомостей) розподілу цих витрат та рознесення їх за об'єктами обліку. Витрати на відрядження працівників, які відносяться безпосередньо до конкретних об'єктів обліку витрат в рослинництві, відображаються на підставі звітів про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, з урахуванням абзацу 2 п. 4.6. цих Методичних рекомендацій.

7.22. Облік інших витрат по рослинництву, не згаданих вище, ведеться переважно на основі рахунків відповідних підприємств, звітів про рух матеріальних цінностей та бухгалтерських довідок.

7.23. Для оприбуткування сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів використовується ряд документів.

Вихід зернових, олійних та інших культур ідентифікується за реєстрами відправки зерна та іншої продукції з поля, реєстрах приймання зерна від водіїв, реєстрах приймання зерна вагарями, путівках на вивезення продукції з поля чи талонах.

Технічні культури, картопля, овочі, плоди, ягоди, кормові коренеплоди, баштанні, горіхоплідні та інші подібні культури оприбутковуються за щоденниками надходження сільськогосподарської продукції та щоденниками надходження продукції садівництва.

Оприбуткування грубих та соковитих кормів відбувається на підставі актів на приймання грубих та соковитих кормів та актів на оприбуткування пасовищних кормів.

Інші види сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів оприбутковуються за щоденниками, внутрішньогосподарськими накладними та іншими документами, передбаченими обліковою політикою підприємства.

7.24. Собівартість продукції визначають у калькуляційних розрахунках, на основі яких підприємствами, що обліковують сільськогосподарську продукцію за собівартістю, в кінці року складаються бухгалтерські довідки по коригуванню її планової собівартості до фактичного рівня.

На підприємствах, які проводять первісне визнання сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (у тому числі на підприємствах, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності), складаються акти про визначення справедливої вартості продукції рослинництва за кожним її видом та акти про визначення справедливої вартості додаткових біологічних активів рослинництва, дані яких враховуються при складанні звітів про рух матеріальних цінностей за оприбуткованим урожаєм та при розрахунку доходів (витрат) від первісного визнання сільськогосподарської продукції.

7.25. Дані первинного обліку в розрізі об'єктів обліку (культур, підрозділів, сортів) узагальнюють в звітах про рух матеріальних цінностей або інших документах, передбачених обліковою політикою підприємства, що слугують підставою для формування кредитової частини звітів №5.5. с.-г. або інших реєстрів, визначених обліковою політикою підприємства, у яких збирається інформація про витрати та вихід продукції основного виробництва за об'єктами обліку в рослинництві.

7.26. Аналітичний облік в рослинництві ведуть по об'єктах, якими є сільськогосподарські культури або групи культур (п.7.3 цих Методичних рекомендацій), роботи (п.7.4 та 7.5 цих Методичних рекомендацій), внутрішньогосподарські підрозділи (ланки, бригади), окремі поля (останнє особливо стосується парів) тощо. Об'єкти обліку рослинництва визначають у кожному господарстві, виходячи з конкретних умов господарювання.

7.27. Якщо на підприємствах вирощують сільськогосподарські культури по традиційних, інтенсивних або ресурсозберігаючих технологіях, забезпечується окремий облік витрат і виходу

продукції в розрізі таких технологій. Окремий облік витрат і виходу продукції ведеться також на зрошуваних, не зрошуваних та осушених землях.

7.28. Облік витрат на біологічні перетворення в рослинництві ведуть на рахунку 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво». По дебету цього рахунка відображають: витрати на біологічні перетворення біологічних активів рослинництва; списану на витрати на біологічні перетворення справедливу вартість поточних біологічних активів рослинництва на момент отримання урожаю, якими були визнані посіви (закладені саджанці, розсада) на дату балансу; суму доходів від визнання на дату проміжного балансу та від зміни вартості поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю; суму доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю. По кредиту рахунка відображають: списання витрат на біологічні перетворення на вартість поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю; суму визнаних витрат від визнання на дату балансу поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю; вихід продукції або за плановою собівартістю, яка коригується в кінці року до фактичного рівня, або за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу; витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів рослинництва, визнаних за справедливою вартістю; списання форс-мажорних витрат, втрат від псування посівів тощо.

7.29. При здійсненні витрат на біологічні перетворення у рослинництві дебетують рахунок 231, а кредитують рахунки виробництва, запасів, зобов'язань і витрат залежно від видів здійснених та віднесених на галузь витрат.

7.30. Готову продукцію та додаткові біологічні активи рослинництва оприбутковують з кредиту рахунку 231 в кореспонденції з рахунком 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Продукцію рослинництва, яка оцінена за собівартістю і одразу передана у виробництво, оприбутковують в дебет відповідних субрахунків до рахунку 23.

7.31. При оприбуткуванні продукції рослинництва протягом року по плановій собівартості з наступним коригуванням до фактичного рівня, у разі, якщо фактична собівартість менша, ніж планова, проводиться сторнування кредитової частини рахунку 231 та дебету рахунків 27 і 23, 90 «Собівартість реалізації» та інших каналів оприбуткування або вибуття продукції на суму перевищення планової собівартості над фактичною.

При перевищенні фактичної собівартості над плановою проводиться дооцінка собівартості по дебету рахунків 27, 23, 90 та інших відповідних рахунків і кредиту рахунку 231 на суму перевищення фактичної собівартості над плановою.

7.32. Продукція рослинництва та додаткові біологічні активи, щодо яких підприємством обрано оцінку за справедливою вартістю, відображаються при первісному визнанні проведенням по кредиту рахунку 231 та дебету рахунку 27. У разі перевищення фактичних витрат на біологічні перетворення за звітний період, віднесених в дебет рахунку 231 (включаючи розподілені загальновиборничі витрати), над справедливою вартістю первісного визнання продукції рослинництва, дебетується рахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та кредитується рахунок 231 (на величину такого перевищення).

7.33. У разі перевищення справедливої вартості визнаної продукції рослинництва над витратами на біологічні перетворення на суму такого перевищення кредитується рахунок 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» та дебетується рахунок 231.

7.34. Підприємства, що ведуть облік за міжнародними стандартами, проводять визнання продукції рослинництва та додаткових біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю.

7.35. По кредиту рахунку 231 в кінці звітного періоду в дебет субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» відносяться витрати за загиблими посівами та витрати на обробіток площ, на яких загинув урожай внаслідок стихійного лиха. Якщо площа повністю загиблих посівів була пересіяна, на форс-мажорні витрати відносяться прямі втрати за наслідками загибелі посівів (наприклад, вартість насіння загиблої культури), а також витрати на усу-

нення негативних наслідків стихійних лих, у тому числі витрати на передпосівний обробіток ґрунту, посів та інші роботи, які виконуються знову при пересіві новою культурою (повторювані витрати). Витрати на лушення стерні, підняття зябу і снігозатримання, вартість добрив та витрачені на їх внесення суми (неповторювані витрати) списуються в розрізі статей на пересіяну культуру. Якщо посіви загинули частково, сума витрат, які списуються на форс-мажорні, визначається пропорційно відсотку площ загиблої культури у загальній площі посіяної культури, по якій здійснено витрати.

7.36. Витрати по культурах, що повністю загинули через безгосподарність (недоглянуті посіви, незібрана продукція тощо), списують на нестачі і втрати від псування цінностей в дебет субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» з наступним віднесенням на фінансові результати.

7.37. Витрати по культурах, що частково загинули через безгосподарність (недобір урожаю, зрідження посівів, втрати продукції при збиранні тощо), не списують на нестачі і втрати, а відносять на продукцію, що фактично отримана, збільшуючи її виробничу собівартість.

7.38. Примірна кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку витрат на біологічні перетворення та виходу (або первісного визнання) біологічних активів та продукції рослинництва представлена у Додатку 1 до цих Методичних рекомендацій.

Номенклатура і зміст статей витрат на біологічні перетворення в рослинництві

7.39. Витрати на біологічні перетворення в рослинництві обліковують по статтях, перелік яких підприємство визначає самостійно. Для цілей забезпечення співставності інформації про витрати облік біологічних перетворень у рослинництві рекомендується вести за нижче переліченими статтями.

7.40. По статті «Витрати на оплату праці» обліковують основну і додаткову оплату праці працівників, які зайняті безпосередньо на вирощуванні сільськогосподарських культур. Сюди також відносять оплату праці на кінно-ручних і тракторних роботах.

Оплата праці трактористів-машиністів та інших працівників у рослинництві відноситься безпосередньо на об'єкти обліку витрат.

7.41. По статті «Відрахування на соціальні заходи» показують нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у встановленому законодавством порядку.

7.42. По статті «Насіння та посадковий матеріал» показують вартість насіння та садивного матеріалу власного виробництва і придбаного, які використані для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур та насаджень.

Витрати на підготовку насіння до посіву (протруювання, сортування тощо), навантаження та транспортування його до місця посіву не включаються у вартість насіння, а відносяться на виробництво певної сільськогосподарської культури (групи культур) за іншими статтями витрат.

Насіння та саджанці, які є власною сільськогосподарською продукцією, списані на витрати рослинництва у періоді їх оприбуткування від галузі рослинництва, відносяться на цю статтю або за справедливою вартістю, або за плановою собівартістю, яка в кінці року коригується до рівня фактичної, залежно від варіанту оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції, обраного підприємством. Сільськогосподарські підприємства, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, насіння та саджанці власного виробництва списують на витрати в рослинництві за справедливою вартістю.

Насіння та посадковий матеріал, які залишилися на підприємстві з минулих звітних періодів, відносяться на цю статтю за їх балансовою вартістю, яка дорівнює найменшій з двох оцінок: первісній вартості (вартості придбання, справедливій вартості на дату первісного визнання або виробничій собівартості) або чистій вартості реалізації.

7.43. На статтю «Паливо та мастильні матеріали» відносять вартість палива, яке використане на виконання технологічних операцій. Зокрема, на ній відображають витрату палива по роботі машинно-тракторного парку на потреби рослинництва. Паливо, використане на роботу автомобільного транспорту, включається в ціну його роботи і окремою статтею по рослинництву не відображається.

7.44. Стаття «Добрива» призначена для обліку вартості внесених в ґрунт під сільськогосподарські культури органічних (гній, торф, компост, сидеральні добрива тощо), мінеральних, бактеріальних, інших добрив та мікродобрив. Витрати на підготовку добрив, навантаження їх в транспортні засоби і розкидачі, вивезення в поле та внесення в ґрунт списуються на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат і в дану статтю не включаються.

Органічні добрива списують по фактичній собівартості, або по ціні можливої реалізації, або за справедливою вартістю (якщо ці добрива є власною сільськогосподарською продукцією), в залежності від варіанту, визначеного обліковою політикою підприємства. На цю статтю у аналітичних рахунках по витратах на утримання парів також списують витрати по посіву, догляду та пріорюванню культур, які використовуються як зелені добрива.

На цю статтю рекомендується також відносити і вартість побічної продукції рослинництва (соломи, гички, бадилля), яку пріорюють як добрива (якщо кількість і вартість такої побічної продукції можливо визначити).

Якщо добрива вносять спеціалізовані організації агротехсервісу за договором або авіазагони сільськогосподарської авіації, то суми оплати за виконані роботи відносять на статтю «Роботи та послуги».

7.45. По статті «Засоби захисту рослин» відображають вартість придбаних за рахунок коштів підприємства пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних і біологічних засобів, які використані для боротьби з бур'янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин.

Витрати, пов'язані з виконанням силами підприємства обробітку посівів сільськогосподарських культур та багаторічних насаджень зазначеними засобами (крім вартості використаних матеріалів), відносяться на відповідні культури (групи культур) за певними статтями витрат (оплата праці, пального, роботи і послуги (на вартість послуг МТП) тощо). Вартість робіт по захисту рослин, що виконані сторонніми підприємствами та організаціями по договорам, відносять на статтю «Роботи та послуги».

7.46. По статті «Роботи та послуги» відображаються витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, включаючи плату за воду для зрошення та інші послуги, надані сторонніми організаціями.

По цій статті показують вартість послуг власного транспорту (автомобільного, тракторного, живої тягової сили) на переміщення насіння, добрив, нафтопродуктів та інших вантажів з центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємства та інших місць постійного зберігання на поля, польові стани, місця заправлення тракторів, комбайнів та сільськогосподарських машин під час їх роботи в полі, вивезення сільськогосподарської продукції з поля в місця зберігання та використання, якщо такі витрати можна прямо віднести до конкретних об'єктів обліку. Якщо таке віднесення неможливе, вартість цих послуг обліковують в складі загальноновиробничих витрат.

У витрати на надані сторонніми підприємствами та організаціями послуги з агрохімічного обслуговування та внесення добрив не включається вартість отрутохімікатів і добрив, яка відображається на відповідних статтях.

Підставою для запису витрат по даній статті є накопичувальні відомості з розподілу робіт і послуг власних допоміжних виробництв та рахунки підприємств і організацій, які виконували відповідні роботи.

7.47. По статті «Витрати на ремонт необоротних активів» відображаються витрати на поточний ремонт тракторів і сільськогосподарських машин на виробництві (не включаючи ремонт сільськогосподарських машин у ремонтних майстернях, що відносяться до витрат машинно-тракторного парку), які відносяться на об'єкти обліку рослинництва шляхом розподілу, а також прямі витрати на ремонт теплиць, парників, меліоративних споруд та інших об'єктів (з урахуванням абзацу 3 п. 4.6 цих Методичних рекомендацій).

7.48. По статті «Амортизація основних засобів» відображаються амортизаційні відрахування по основних засобах, що прямо відносяться на об'єкти обліку рослинництва.

7.49. На статтю «Вартість поточних біологічних активів» на початок збирання врожаю списуються поточні біологічні активи рослинництва, які підприємство мало можливість та оцінило за справедливою вартістю на дату балансу.

7.50. На статтю «Інші витрати» відносяться витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певних видів продукції або виконанням певних видів робіт і не включені до інших статей, а саме: вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, спеціального одягу та спеціального взуття, платежі за страхування урожаю сільськогосподарських культур тощо.

7.51. По статті «Загальновиробничі витрати» відображають суму загальновиробничих (включаючи бригадні) витрат, що списуються на конкретний об'єкт обліку в порядку їх розподілу.

Облік витрат у незавершеному виробництві, витрат майбутніх періодів, витрат, що розподіляються, та інших витрат у рослинництві

7.52. Витрати під урожай майбутніх років обліковують на окремих аналітичних рахунках по видах робіт або за полями, які знаходяться під паром. За умови, що ці витрати будуть відшкодовані в наступному звітному періоді виходом продукції, вони переходять на наступний рік, як залишок незавершеного виробництва. В наступному році витрати по посіву озимих культур та інші витрати під урожай наступного року відносять постатейно на відповідні аналітичні рахунки витрат на біологічні перетворення по рахунку 231 за сільськогосподарськими культурами урожаю поточного року. Обліковані витрати по статтях переводяться до складу поточних витрат у наступному році. Таким способом забезпечується підрахунок всіх витрат (минулого і поточного року) на вирощування сільськогосподарських культур.

7.53. Біологічні активи рослинництва по посівах (розсадах) сільськогосподарських культур на дату балансу можуть оцінюватися за справедливою вартістю у випадку можливості її достовірного визначення. У цьому випадку на вартість первісного визнання дебетується рахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» та кредитується рахунок 231. На величину перевищення справедливої вартості пото-

чних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю, над витратами на їх біологічні перетворення на дату балансу дебетується рахунок 231 та кредитується рахунок 710. На величину перевищення витрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва над їх справедливою вартістю на дату балансу кредитується рахунок 231 та дебетується рахунок 940. На момент початку збирання урожаю справедлива вартість біологічних активів рослинництва, визначена на дату останнього балансу, списується в дебет рахунку 231 за відповідною статтею.

При визнанні таких біологічних активів складаються акти визначення справедливої вартості та акти на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю. При списанні справедливої вартості таких активів у виробництво складаються акти на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю).

7.54. По багаторічних травах витрати, пов'язані з підготовкою ґрунту, посівом трав, вартість їх насіння та інші разові витрати доцільно обліковувати на окремому аналітичному рахунку до рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», розподіляючи їх за роками рівними частинами або за пропорціями, визначеними підприємством, залежно від терміну експлуатації посівів.

Витрати на поліпшення природних сіножатей, на створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, внесення добрив, вартість насіння) розглядаються як витрати майбутніх періодів, які розподіляються між продукцією, одержаною протягом 3 – 7 років, враховуючи пропозиції агрономічної служби підприємства.

До витрат майбутніх періодів відносяться витрати на поліпшення земель, які не носять капітального характеру, але розподіляються на декілька звітних періодів.

До витрат майбутніх періодів у рослинництві включають будівництво траншей, інших некапітальних споруд для силосування та інших потреб у рослинництві, які не відносяться до необоротних активів.

Усі витрати майбутніх періодів рослинництва за їх видами підлягають частковому включенню до витрат на біологічні перет-

ворення та до витрат на силосування, виготовлення сінажу тощо протягом періодів, визначених підприємством для кожної групи витрат, до їх повного списання.

7.55. До витрат, які розподіляються у звітному періоді, відносяться: амортизаційні відрахування по основних засобах, що використовуються в рослинництві і підлягають розподілу між окремими групами культур; витрати на ремонт основних засобів, що використовуються в рослинництві і підлягають розподілу (з урахуванням абзацу 3 п. 4.6 цих методичних рекомендацій); витрати на зрошення; витрати на осушення; утримання лісосмуг. Ці витрати обліковують на окремих аналітичних рахунках і відносять на сільськогосподарські культури в порядку їх розподілу.

7.56. Витрати на утримання необоротних активів (амортизація, вартість ремонтів), включаючи орендну плату за них, обліковують на окремих аналітичних рахунках до рахунку 231; якщо такі необоротні активи використовуються всіма групами об'єктів обліку в рослинництві, витрати на їх утримання обліковуються на окремому субрахунку (аналітичному рахунку) до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Витрати на утримання необоротних активів, які підлягають розподілу, зазвичай відносять на собівартість продукції окремих культур, витрати незавершеного виробництва, витрати за полями і підрозділами таким чином:

Ї тракторів – пропорційно обсягу виконаних ними для окремих культур (груп культур) чи інших об'єктів механізованих робіт (в умовних еталонних гектарах);

Ї ґрунтообробних машин – пропорційно обробленим площам, зайнятим певними культурами;

Ї сівалок – пропорційно площі посіву культур;

Ї технічних засобів для збирання врожаю – пропорційно зібраній площі певних культур;

Ї машин для внесення в ґрунт добрив – пропорційно фізичній масі внесених добрив;

Ї меліоративних споруд – пропорційно меліоративним площам.

Підприємство має право обирати інші бази розподілу витрат на утримання основних засобів, якщо вони забезпечують зв'язок

між характером їх експлуатації та витратами за об'єктами у рослинництві.

7.57. Витрати на утримання меліоративних споруд підприємства відносяться тільки на ті сільськогосподарські культури, які вирощуються на зрошуваних та окремо осушених землях. Витрати на зрошення, якщо вони не можуть бути безпосередньо віднесені на певні культури, розподіляються між ними, а також пасовищами та сіножатями пропорційно до зайнятих площ поливних земель або за іншою базою, обраною підприємством.

7.58. Поточні витрати на догляд за полезахисними лісовими смугами (проріджування, очищення, боротьба із шкідниками і хворобами тощо) відносяться на багаторічні насадження та посіяні культури пропорційно площам, до яких лісові смуги прилягають, або за іншими показниками, обраними підприємством. При цьому витрати зменшують на вартість одержаних з цих смуг дров, хмизу, плодів в оцінці за цінами їх можливої реалізації чи використання.

7.59. Витрати по зрошенню сільськогосподарських культур, які не можуть бути прямо віднесені на сільськогосподарські культури, обліковують на окремому аналітичному рахунку і розподіляють між об'єктами обліку рослинництва пропорційно площам поливу або іншим показникам, які передбачені підприємством. Для цього складають окремий розрахунок. Якщо в окремі роки в зв'язку з кліматичними умовами полив не проводився, то наявні витрати по утриманню зрошувальних систем розподіляють між культурами пропорційно до площ на поливних землях або до іншої бази, яка обрана підприємством.

7.60. Поточні витрати по осушенню обліковують і розподіляють на об'єкти обліку рослинництва аналогічно витратам по зрошенню. Витрати по осушенню, які здійснюються з розрахунком на кілька років, включаються до витрат майбутніх періодів та розподіляються за роками, а витрати на осушення, які носять капітальний характер, обліковуються в складі основних засобів з подальшою їх амортизацією на об'єкти обліку в рослинництві.

7.61. Значна частина продукції рослинництва використовується для кормовиробництва. Для цього ведуть окремі аналітичні

рахунки: заготівля силосу, заготівля сінажу, виробництво трав'яного борошна.

При заготівлі силосу обліковують витрати, які пов'язані з силосуванням: очищення і підготовка силосних споруд (траншей, ям, башт), підвезення і закладення силосної маси, її трамбування та інші роботи. У витрати відносять також вартість зеленої маси, використаної на силосування, та інших компонентів (гичка, солома, сіль тощо). При закладанні силосу від різних культур витрати обліковують по кожній культурі, відкриваючи відповідні аналітичні рахунки.

Витрати по заготівлі сінажу обліковують аналогічно силосуванню.

Витрати на приготування вітамінно-трав'яного борошна обліковують на окремому аналітичному рахунку. Облік витрат ведуть по статтях, включаючи також вартість трав'яної маси (сировини). Якщо такі роботи виконуються на стаціонарних установках в значних обсягах, то витрати на них обліковують в складі підсобних промислових виробництв, відкриваючи рахунки обліку кормовиробництва.

Силос, сінаж, трав'яне борошно та інші подібні продукти, облік витрат на виробництво яких ведеться на рахунку 231, не є продукцією сільськогосподарського виробництва, тому підприємства, які застосовують оцінку сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (у тому числі підприємства, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності), повинні попередньо провести первісне визнання за цією вартістю зеленої маси, трав'яної маси, яка використовується для виготовлення зазначеної продукції.

7.62. З метою розмежування витрат по рослинництву можуть бути виділені додаткові об'єкти обліку, пов'язані із оприбуткуванням супутньої або побічної продукції. До таких об'єктів відносять збирання і скиртування соломи, заготівлю гички тощо.

7.63. На окремих аналітичних рахунках можуть бути обліковуватися витрати на первинну післязбиральну обробку продукції (сушіння зерна, сортування продукції тощо). Такі витрати перед калькулюванням собівартості та перед визначенням фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції

кції та додаткових біологічних активів рослинництва, що оцінюються за справедливою вартістю (з врахуванням періодичності калькулювання, передбаченої п. 5.3 та 5.4 цих Методичних рекомендацій), включають до витрат, пов'язаних з виробництвом відповідної продукції (за статтею «Інші витрати»).

Калькулювання собівартості продукції рослинництва

7.64. Об'єктами обчислення собівартості в рослинництві є окремі види основної, супутньої і побічної продукції, одержаної від вирощування сільськогосподарських культур. У собівартість продукції включаються прямі та розподілені непрямі витрати, які понесені підприємством на їх вирощування та доставку до таких місць зберігання та реалізації:

• зерна, насіння соняшнику, цукрових буряків, картоплі, баштанних культур, овочів, маточників цукрових буряків, корене-плодів, насіння трав, льону, конопель, овочевих та інших культур – витрати до доставки у франко-місце зберігання;

• соломи, сіна – витрати до доставки у франко-місце зберігання;

• плодів, ягід, винограду, листя тютюну, продукції лікарських та ефіроолійних культур і квітництва, овочів закритого ґрунту – витрати до доставки франко-пункт приймання (зберігання);

• соломки та трести льону, конопель – витрати до доставки у франко-пункт зберігання чи переробки (в підприємстві);

• зеленої маси на корм – витрати до доставки у франко-місце споживання;

• зеленої маси на силос, трав'яного борошна, сінажу, гранул – витрати до доставки у франко-місце силосування, сінажування, виробництва борошна, гранул.

7.65. Наступні витрати на виконання операцій по підготовці продукції до реалізації та її проведення відносяться на витрати зі збуту; витрати по подальшому зберіганню продукції на підприємстві включаються до інших операційних витрат.

7.66. Для визначення вихідних умов для розрахунку собівартості одиниці продукції:

• визначають витрати, що відносяться на продукцію;

Ї визначають кількість основної супутньої і побічної продукції.

7.67. По культурах, по яких одержують один вид продукції (без побічної), собівартість визначають діленням витрат по вирощуванню культури на валовий вихід (кількість) продукції.

7.68. При наявності побічної продукції її вартість віднімається від загальної суми витрат по вирощуванню відповідної культури (групи культур). Вартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустиного листа та іншої побічної продукції рослинництва визначається за такими способами:

Ї виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної продукції;

Ї за цінами можливої реалізації;

Ї за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Вартість побічної продукції залежить від обраного підприємством варіанту оцінки сільськогосподарської продукції – за фактичною собівартістю чи справедливою вартістю.

Визнається лише та побічна продукція, яка може бути використана або реалізована підприємством.

7.69. При отриманні основної і супутньої продукції або кількох видів рівноцінної продукції витрати між ними розподіляються шляхом використання перевідних коефіцієнтів або цін реалізації.

7.70. Об'єктами обчислення собівартості продукції зернових культур є зерно (основна продукція), зерновідходи (супутня продукція) і солома (побічна продукція). Вартість соломи визначається виходячи з розрахунково-планових витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування тощо або за ціною можливої реалізації чи справедливою вартістю.

При калькулюванні собівартості зерна підраховують витрати на вирощування і збирання зернових культур, включаючи вартість з первинної доробки зерна на току до передачі у франко-пункт зберігання або до передачі на реалізацію.

Якщо підприємство здійснює оцінку сільськогосподарської продукції за фактичною собівартістю, то від загальної суми витрат віднімають вартість соломи, а решту розподіляють між зер-

ном і зерновідходами пропорційно питомій вазі вмісту зерна у зерновідходах. Для цього зерновідходи переводять в умовне зерно за відсотком його вмісту у відходах, визначеним лабораторним шляхом; далі визначається загальна кількість умовного зерна (шляхом додавання зерна у фізичній вазі та переведених в умовне зерно зерновідходів) та собівартість 1ц умовного зерна. Множенням собівартості 1ц умовного зерна на відсоток вмісту зерна у зерновідходах визначають собівартість 1ц зерновідходів.

Якщо підприємство здійснює оцінку сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, то при визначенні фактичної собівартості зерна від загальних витрат на біологічні перетворення (за мінусом списаних форс-мажорних втрат) віднімається справедлива вартість зерновідходів (визначена з урахуванням додаткових показників – вмісту зерна у зерновідходах) та справедлива вартість соломи, а решта витрат ділиться на кількість повноцінного зерна.

Кількість зерна приймається до розрахунку у вазі після доробки, тобто за вирахуванням усушки та ваги відходів, які не використовуються.

Якщо зерновідходи відсутні, то при калькулюванні від загальної суми витрат на вирощування та збирання зернових культур віднімають вартість соломи, а решту витрат ділять на вагу отриманого зерна.

Якщо облік витрат по вирощуванню сортового насіння зернових культур ведеться на загальному аналітичному рахунку, то для калькулювання собівартості витрати розподіляють між класами насіння (супереліта, еліта, перша, друга та інші репродукції) пропорційно його вартості за реалізаційними цінами.

7.71. Собівартість 1 ц зерна кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (за виключенням вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно проводиться за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається шляхом обмолоту середньодобових зразків з урахуванням базової вологості зерна в качанах, яка приймається на рівні 14%. Перерахунок качанів кукурудзи в сухе зерно, залишених на кінець року в господарстві та перероблених для внутрігоспо-

дарських потреб, проводиться за середнім відсотком виходу зерна базової вологості. Переведення качанів кукурудзи у зерно оформляють реєстром переводу качанів кукурудзи повної стиглості в зерно.

Собівартість 1 ц кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на виробництво, за виключенням вартості кукурудзиння, на масу зерна. Для підприємств, які застосовують оцінку продукції за собівартістю, від загальних витрат на виробництво кукурудзи віднімають нормативно-розрахункову вартість кукурудзиння або його вартість за цінами можливої реалізації. Для підприємств, які застосовують оцінку продукції за справедливою вартістю, від загальних витрат віднімається справедлива вартість кукурудзиння.

7.72. Собівартість 1 ц цукрових буряків (фактичних і маточних) визначається шляхом ділення загальної суми витрат на їх вирощування і збирання, за виключенням вартості гички, на фізичну масу буряків. Вартість гички на підприємствах, які не проводять визнання сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, визначається або за нормативно-розрахунковими витратами на її збирання та транспортування, або за коефіцієнтами розподілу витрат між видами продукції, за якими до цукрового буряка застосовується пропорція $1\text{ц} = 1,0$, а для гички – $1\text{ц} = 0,20$. Сільськогосподарські підприємства, які проводять первісне визнання своєї продукції за справедливою вартістю, оцінку гички за нормативними витратами або за коефіцієнтами розподілу витрат не проводять.

По буряках-маточниках при розрахунку собівартості від загальної суми витрат, віднесених на всю вироблену продукцію, віднімають вартість гички, забракованих буряків, додають витрати на доочищення буряків, кагатування і догляд за кагатами в звітному періоді. Поділивши цю суму на масу буряків, які закладено в кагати, знаходять собівартість одного центнера.

Витрати по догляду за кагатами, починаючи з 1 січня, а також наступні витрати на розкриття кагатів, вибирання коренів, їх сортування та інші роботи обліковуються на окремому аналітичному рахунку в рослинництві, на який списують після розкриття кагатів собівартість або справедливу вартість первісного визнання закладених на зберігання коренів. В результаті сортування одержують

буряки-висадки і брак. Забраковані буряки оцінюють або за середньою собівартістю кормових буряків з урахуванням їх якості, або за справедливою вартістю кондиційних буряків з урахуванням індивідуальних характеристик бракованих буряків. Після цього визначається собівартість 1 ц буряків-висадків діленням витрат (без вартості забракованих буряків) на фізичну масу одержаних буряків-висадків.

Вирощене насіння цукрових буряків калькулюється в порядку, передбаченому для продукції зернових культур. Аналогічно розраховують собівартість насіння кормових буряків.

7.73. Від льону і конопель одержують соломку і насіння. При визначенні собівартості продукції льону та конопель для розподілу витрат між видами продукції застосовують або встановлені нормативи, або розподіляють витрати, виходячи з вартості цієї продукції за цінами реалізації. При першому варіанті для розподілу витрат застосовуються такі перевідні коефіцієнти:

Ü для льону: насіння – 1ц=1,0, соломка (треста) – 1ц=0,25;

Ü для коноплі: насіння – 1ц=1,0, соломка (треста) – 1ц=0,15.

У підприємствах, які оцінюють продукцію за собівартістю, одержане насіння можна оцінити за нормативно-розрахунковою (плановою) вартістю, виходячи із витрат на підготовку і обмолот стебел, транспортування та обробку насіння.

Оскільки соломка і насіння є рівноцінними видами продукції льонарства і коноплярства, для підприємств, які оцінюють сільськогосподарську продукцію за справедливою вартістю, вихід як соломки, так і насіння оцінюють за цією вартістю, не віднімаючи її від сукупних затрат для цілей розрахунку собівартості іншого виду продукції. Вартість первісного визнання кожного з видів продукції порівнюють з розподіленими на ці види витратами на біологічні перетворення, визначаючи дохід або витрати від первісного визнання насіння та соломки льону і конопель.

7.74. При визначенні собівартості тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур обчислені витрати по відповідних культурах розподіляють між окремими видами одержаної продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами (справедливої вартості).

7.75. Собівартість 1 ц насіння соняшника визначається шляхом ділення загальної суми витрат по вирощуванню та збиранню продукції цієї культури за виключенням вартості соняшничиння та корзинок, на фізичну вагу насіння після його доробки. Сільськогосподарські підприємства, які оцінюють свою продукцію за собівартістю, виключають з витрат на виробництво основної продукції вартість соняшничиння та корзинок за нормативно-розрахунковою собівартістю або за цінами можливої реалізації. Підприємства, які оцінюють продукцію за справедливою вартістю, вартість соняшничиння та корзинок за нормативно-розрахунковою собівартістю не визначають.

7.76. При розрахунку собівартості 1 ц картоплі із загальної суми витрат на її вирощування та збирання виключають вартість бадилля (якщо воно використовувалося) та вартість тієї картоплі, яка не могла бути використана за своїм призначенням і згодована худобі. Залишок витрат ділять на кількість повноцінної продукції.

Якщо підприємство не визнає сільськогосподарську продукцію за справедливою вартістю, то вартість бадилля визначається за нормативно-розрахунковими витратами на збирання та переміщення, а вартість некондиційної продукції оцінюється за собівартістю кормових буряків з урахуванням її кормових властивостей.

Якщо сільськогосподарське підприємство визнає свою продукцію за справедливою вартістю, бадилля, яке використовується, та некондиційна сільськогосподарська продукція оцінюються за справедливою вартістю з урахуванням їх кормових та інших властивостей.

7.77. Собівартість 1 ц продукції культур овочівництва відкритого і закритого ґрунту визначається шляхом ділення витрат (без вартості побічної продукції) на фізичну масу основної продукції. До побічної продукції відносять бадилля (при його використанні) та зіпсовану частину продукції, яка використана для годівлі худоби. Остання оцінюється в порядку, передбаченому для картоплі.

Якщо витрати обліковують по групі овочевих культур, то собівартість розраховують в середньому по продукції цих культур. При необхідності визначення собівартості продукції кожної окре-

мої культури витрати, обчислені в цілому по групі культур, розподіляють між окремими культурами пропорційно до вартості продукції за реалізаційними цінами.

Витрати по вирощуванню продукції в теплицях обліковують на окремому аналітичному рахунку. До них відносять також і витрати по утриманню сімей бджіл для запилення за виключенням вартості одержаного меду, який вважається побічною продукцією і оцінюється за цінами реалізації (справедливою вартістю).

Між окремими культурами, що вирощуються в теплицях, витрати розподіляють пропорційно до вартості одержаної продукції за реалізаційними цінами (пропорційно справедливій вартості).

7.78. При розрахунку собівартості 1 ц продукції баштанних культур всі витрати ділять на масу оприбуткованої продукції. Витрати, обчислені в цілому по баштанних культурах, можуть розподілятися між окремими видами продукції пропорційно до їх вартості за реалізаційними цінами (справедливій вартості).

Собівартість 1 ц насіння овочевих та баштанних культур визначається шляхом ділення витрат на їх вирощування, збирання, сушіння та сортування (за виключенням вартості побічної продукції за цінами можливого використання) на масу одержаної продукції.

7.79. Собівартість кормових буряків та цукрових буряків для годівлі худоби визначається шляхом ділення витрат (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами або справедливою вартістю) на кількість одержаної продукції.

7.80. По кормових культурах витрати на вирощування та збирання становлять собівартість одержаної від них продукції (зеленої маси, сіна та ін.).

По сіяних травах, поліпшених і природних сіножатах, культурних пасовищах витрати, які використовуються для одержання одного виду продукції, становлять її собівартість. При одержанні декількох видів продукції трав загальні витрати минулого і поточного років по їх вирощуванню розподіляються пропорційно площам, використаним для одержання відповідного виду продукції. Витрати, що пов'язані з одержанням окремих видів продукції відносяться окремо на їх собівартість. Якщо з площ сіяних трав одержують декілька видів продукції, то загальні витрати, віднесе-

ні на цю площу, розподіляються між видами продукції з використанням таких коефіцієнтів: сіно – 1 ц = 1; зелена маса – 1 ц = 0,25.

У разі збирання сіяних трав на насіння солома, одержана від них, оцінюється за нормативно-розрахунковою вартістю або за справедливою вартістю і виключається із загальної суми витрат. Решта становить собівартість одержаного насіння.

7.81. Собівартість 1 ц готового силосу чи сінажу визначається вартістю зеленої маси (яка оцінюється при первісному визнанні за собівартістю або за справедливою вартістю, залежно від обраного варіанту оцінки на підприємстві) і витрат на транспортування, закладання в силосну споруду, трамбування, включаючи вартість використаної плівки, консервантів та інших компонентів. Загальну суму витрат ділять на фізичну масу одержаного готового силосу чи сінажу, який прийнято по актах на приймання грубих і соковитих кормів.

Інші компоненти, використані при силосуванні (коренеплоди, солома, капустяне листя, корзинки соняшника тощо), включають у загальні затрати на виробництво силосу чи сінажу за їх вартістю (нормативно-розрахунковими витратами або справедливою вартістю).

7.82. Собівартість 1 ц продукції садівництва (плодів, ягід, винограду) визначається шляхом ділення загальної суми витрат на вирощування певної культури на кількість центнерів одержаної продукції. Побічною продукцією, яка виключається із витрат, тут є живці, висадки, паростки, вуси, оцінені за цінами реалізації (справедливою вартістю), та плоди падалиці, що оцінені за цінами можливого використання (справедливою вартістю). Сільськогосподарські підприємства, які оцінюють свою продукцію за собівартістю, у разі неможливості визначення цін на побічну продукцію розподіляють витрати за такими коефіцієнтами:

Û у зерняткових садах: плоди – 1ц=1,0; живці – 1 тис. шт.=0,4;

Û у кісточкових садах: плоди – 1ц=1,0; живці – 1 тис. шт. = 0,4;

Û ягідники полуниці: ягоди – 1ц=1,0; вуса – 1 тис. шт. = 0,1;

Û ягідники смородини: ягоди – 1ц=1,0; живці – 1 тис. шт. =0,2; паростки – 1 тис. шт. – 0,8;

Û ягідники малини: ягоди – 1ц=1,0; паростки – 1 тис.шт.=0,3;

Ї виноградники: виноград – 1ц=1,0; живці – 1 тис. шт. = 0,4.

В неспеціалізованих господарствах, де затрати обліковуються в цілому по садівництву, визначається середня собівартість усіх видів одержаної продукції. При необхідності визначення собівартості кожного виду продукції витрати розподіляють між ними пропорційно вартості продукції за реалізаційними цінами (справедливою вартістю), аналогічно овочам відкритого ґрунту.

При одержанні продукції з молодих насаджень до введення їх в експлуатацію зібрані плоди і ягоди оцінюють за цінами можливої реалізації (справедливою вартістю), а їх вартість списують на зменшення витрат поточного року на вирощування цих насаджень.

Для визначення собівартості вирощеного садивного матеріалу (саджанці зерняткових, саджанці кісточкових тощо) загальну суму витрат на їх вирощування (без витрат по викопуванню) розподіляють пропорційно кількості саджанців, викопаних для реалізації і залишених в ґрунті для дорощування. Визначають собівартість 1000 штук викопаних саджанців. Для цього до витрат, що припадають на їх вирощування, додають витрати на викопування і загальну суму ділять на кількість викопаних саджанців.

7.83. Витрати по вирощуванню і збиранню хмелю розподіляються між окремими видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами (справедливій вартості).

7.84. У спеціалізованих господарствах витрати на вирощування квітів обліковують в розрізі культур, а собівартість продукції розраховують діленням витрат на її кількість. Калькулюють собівартість 1 тис. штук квітів. При вирощуванні кількох культур на одній площі (одній теплиці) витрати ділять між видами одержаної продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами.

Витрати на вирощування квітів у неспеціалізованих підприємствах обліковують у розрізі відкритого і закритого ґрунту. Для обчислення собівартості розподіляють витрати між видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

7.85. Продукцію рослинництва протягом року оприбутковують за плановою собівартістю або за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. За першим варіа-

нтом в кінці року визначають відхилення між фактичною і плановою собівартістю і списують їх згідно каналів руху продукції рослинництва, а за другим порівнюється справедлива вартість визнання основних видів продукції рослинництва з витратами на біологічні перетворення біологічних активів рослинництва за мінусом справедливої вартості отриманої супутньої та побічної продукції. Відповідно до такого порівняння відображаються дохід або витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції.

8. ОБЛІК ВИТРАТ НА БІОЛОГІЧНІ ПЕРЕТВОРЕННЯ І ПОРЯДОК КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА

Об'єкти обліку витрат та калькулювання собівартості в тваринництві

8.1. Витрати на біологічні перетворення в тваринництві розмежовуються по галузях і видах продукції.

8.2. У тваринництві витрати обліковують по видах і групах тварин, від яких отримують конкретну продукцію. Об'єктами обліку витрат є групи тварин, а об'єктами визначення собівартості – конкретні види продукції.

Об'єкти обліку витрат на біологічні перетворення	Об'єкти калькулювання собівартості продукції та одиниці їх виміру
1	2
1. Велика рогата худоба молочного напрямку	
Основне стадо (корови та бики-плідники)	Молоко – 1 ц Приплід – 1 голова
Худоба на вирощуванні і відгодівлі	приріст живої маси, жива маса – 1 ц
2. Велика рогата худоба м'ясного напрямку	
Основне стадо м'ясного напрямку (корови, бики-плідники і телята до 8 місяців)	Приплід – 1 голова приріст живої маси – 1 ц молоко – 1 ц
Худоба на вирощуванні і відгодівлі	приріст живої маси – 1 ц жива маса – 1 ц

Об'єкти обліку витрат на біологічні перетворення	Об'єкти калькулювання собівартості продукції та одиниці їх виміру
1	2
3. Свинарство	
Основне стадо свиней (свиноматки, кнурри-плідники і поросята до відлучення)	поросята відлучені – 1 голова приріст живої маси – 1 ц
Свині на вирощуванні	приріст живої маси – 1 ц жива маса – 1 ц
Відгодівля свиней	приріст живої маси – 1 ц жива маса 1 ц
4. Вівчарство (козівництво), роздільно-тонкорунне, напівтонкорунне, напівгрубошерстне, грубошерстне	
Основне стадо овець	ягнята на час відлучення – 1 голова вовна, пух, молоко – 1 ц
Вівці на вирощуванні і відгодівлі	приріст живої маси, вовна – 1 ц
5. Вівчарство каракульське і смушкове	
Основне стадо	приплід – 1 голова вовна – 1 ц приріст живої маси – 1 ц
Вівці на вирощуванні і відгодівлі	приріст живої маси – 1 ц вовна – 1 ц
6. Птахівництво	
Доросле стадо	яйця – 1 тис. штук
Молодняк на вирощуванні	приріст живої маси – 1 ц
7. Інкубація	
Інкубація яєць	добовий молодняк – 1 тис. голів
8. Конярство	
Основне стадо	приплід – 1 голова молоко – 1 ц приріст – 1 кормо-день робота коней – 1 робочий день
Молодняк на вирощуванні	приріст – 1 кормо-день

Об'єкти обліку витрат на біологічні перетворення	Об'єкти калькулювання собівартості продукції та одиниці їх виміру
1	2
9. Кролівництво і звірівництво	
Основне стадо	діловий молодняк – 1 голова
Молодняк різного віку	приріст живої маси – 1 ц приріст – 1 тис. кормоднів
10. Рибництво, бджільництво, шовківництво, штучне осіменіння тварин і птиці	
Рибництво	мальки – 1 тис. штук цьоголітки, річники, ремонтний молодняк, риба – 1 ц
Бджільництво (розплідне, медове, запилювальне-медове, запилювальне)	неплідна матка, матка плідна, пакети з бджолами (рої), соти бджолині – 1 штука мед, віск бджолиний – 1 ц
	прополіс – 1 кілограм рій -1 штука отрута бджолина -1 грам (сирець), пилкок квітковий, маточне молочко – 1 грам соторамка – 1 штука запилення культур -1 гектар
Шовківництво	кокон туювого шовкопряда, грена – 1 кілограм
Одержання сперми (за видами тварин)	сперма – 1 мл розбавленої сперми

8.3. Аналітичні рахунки відкривають за видами та статевими групами тварин. На окремих із них обліковують витрати по приготуванню кормів в кормокухнях і кормоцехах (якщо ці

кормокухні ідентифікуються за потужністю як окреме виробництво, то витрати на приготування кормів доцільно вести на рахунку промислових виробництв). Ці витрати списують на відповідні групи тварин в порядку розподілу пропорційно кількості приготовлених кормів.

8.4. Об'єкти обліку витрат на біологічні перетворення та об'єкти калькулювання конкретизують відповідно до технологічних особливостей виробництва продукції тваринництва на підприємстві.

8.5. Виробництво продукції скотарства здійснюється у багатогалузевих господарствах, а також спеціалізованих підприємствах, що працюють на промисловій основі. Облік в них має відповідати прийнятій технології виробництва і засновуватися на витратах по утриманню тварин за їх віковими групами та етапами їх біологічних перетворень.

8.6. У комплексах по виробництву яловичини витрати обліковують по періодах вирощування та відгодівлі тварин відповідно до прийнятих технологій. Можуть виділятися два або три періоди. Одночасно облік може бути організований по виробничих групах (ланках). Якщо на комплексі паралельно здійснюється вирощування та відгодівля тварин ще й не на промисловій основі, то витрати і вихід продукції по них обліковують окремо.

8.7. У комплексах по виробництву свинини обліковують витрати за такими групами: основне стадо, поросята відлучені, ремонтний молодняк, свині на відгодівлі. Залежно від технології виробництва можуть виділятися інші групи.

8.8. У спеціалізованих вівчарських підприємствах витрати обліковують за технологічними групами вирощування та відгодівлі тварин.

8.9. На птахофабриках витрати обліковують по об'єктах відповідно технології виробництва.

8.10. В конярстві є різні напрямки: племінне, табунне, молочне. Їх особливості мають бути враховані при організації обліку.

В племінному конярстві витрати обліковують окремо по основному стаду (матки з лошатами до відлучення, жеребці-виробники, жеребці-пробники) та молодняку по роках народжен-

ня. Продукцією основного стада є приплід, сперма, молоко, а по молодняку – приріст вирощуваного поголів'я.

Якщо на племінних конефермах або конезаводах є поголів'я декількох напрямків (рисисте, верхове, важковозне), то витрати обліковують по наявних напрямках конярства.

Якщо в племінному конярстві коней використовують для виконання робіт у господарстві, то такі послуги відображаються як вихід побічної продукції. Виконані роботи списують в оцінці по собівартості одного коне-дня.

На окремому аналітичному рахунку обліковують витрати по вирощуванню молодняка від робочих коней. Витрати на утримання такого молодняка обліковують по рахунку обліку витрат в тваринництві. Продукцією тут є приріст молодняка. Після переведення молодняка коней у доросле поголів'я витрати на їх утримання обліковують в складі допоміжних виробництв.

8.11. По бджільництву облік витрат залежить від напрямку галузі. В бджільництві запилювального напрямку всі витрати (за мінусом побічної продукції в оцінці по цінах реалізації (справедливій вартості) відносять на запилювані бджолами культури. Отриманий мед в даному випадку вважається побічною продукцією.

В бджільництві медового та медово-запилювального напрямку частину витрат відносять на запилювані бджолами культури, а решту – на одержану продукцію (мед, віск, нові сім'ї бджіл, матки плідні, маточне молочко, прополіс тощо).

Для списання витрат по бджільництву на запилення сільськогосподарських культур складають розрахунок за підписом агронома, бригадира та пасічника.

У валовий вихід меду включають викачаний мед, а також той, що залишився у вуликах для зимування бджіл. Мед, що залишений у вуликах, спочатку оприбутковують як сільськогосподарську продукцію, а потім списують у витрати виробництва по бджільництву зворотним проведенням. Вартість меду, що залишився у вуликах для зимівлі бджіл, на кінець року залишають у витратах на біологічні перетворення по тваринництву, як незавершене виробництво.

Якщо в підприємстві для потреб бджільництва спеціально посіяні медоносні культури, то витрати по них обліковують в складі

витрат на біологічні перетворення біологічних активів рослинництва. Одержану продукцію від цих культур (сіно, солома, насіння) оприбутковують по розрахункових цінах (або за справедливою вартістю). На цю суму зменшують розмір витрат, що відносяться на бджільництво: дебет рахунку у кореспонденції з дебетом аналітичного рахунку по обліку витрат бджільництва в тваринництві і кредитом аналітичного рахунку обліку витрат по медоносній культурі в рослинництві.

8.12. В звірівництві витрати і вихід продукції обліковують по кожному виду звірів: норка, нутрія, лисиця тощо. Якщо основне стадо звірів і молодняк утримують окремо, то відповідно відкривають окремі аналітичні рахунки по обліку витрат на біологічні перетворення і виходу продукції. Забій звірів, одержання від них шкірок і їх обробку обліковують по субрахунку 233 в складі промислових переробних виробництв.

8.13. В кролівництві облік ведуть аналогічно, як і по звірівництву, тобто при роздільному утриманні окремо обліковують витрати по основному стаду і по молодняку. Якщо такого розмежування немає, то для обліку в кролівництві відкривають один аналітичний рахунок.

8.14. Облік витрат у рибництві ведеться в залежності від організації ставкового господарства, яке може бути повносистемним і неповносистемним.

Повносистемне господарство включає весь виробничий цикл рибництва – від виведення мальків до одержання товарної риби. Воно складається із системи ставків: маточники – для утримання дорослих самців і самок; нерестові – для викидання ікри і виведення мальків; виросні – для утримання мальків; зимувальні – для зимівлі цьоголіток; вигульні – для вирощування молодняка другого року. В таких господарствах витрати обліковують на окремих аналітичних рахунках, які відкривають по технологічних циклах виробництва (окремих ставках) або узагальнюють на аналітичних рахунках по вирощуванню цьоголіток та товарної риби.

Особливістю обліку в рибництві є те, що на кінець року по рахунку залишається незавершене виробництво, яке включає вартість цьоголіток, що залишені на наступний рік у зимувальних ставках. Про це складається окремий акт. Залишених у зимуваль-

них ставках мальків не оприбутковують в складі поточних біологічних активів тваринництва.

У неповносистемному господарстві ставки для вирощування мальків відсутні. Їх купують у сторонніх організацій, запускають у ставки і вирощують до товарного виду. Для обліку витрат і виходу продукції відкривають один аналітичний рахунок. Вартість куплених і запущених у ставки мальків відображають по статті «Матеріальні витрати» (або по окремій однойменній статті «Вартість мальків»). Розмір незавершеного виробництва розраховують, виходячи із проведених витрат та списання їх частини на вилов товарної риби.

Якщо вилов риби проводиться в природних водоймах, у які не запускають мальків, то витрати на утримання рибного господарства обліковують на окремому аналітичному рахунку. Готовою продукцією при цьому є маса виловленої риби. Незавершене виробництво в рибництві за таких умов відсутнє. Виловлена риба з таких водойм не визнається сільськогосподарською продукцією і у всіх підприємствах, чи здійснюють вони первісне визнання сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю (у тому числі на підприємствах, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності), відображається за собівартістю вилову, оскільки підприємство не здійснює управління біологічними перетвореннями такої риби.

8.15. Якщо підприємство займається шовківництвом (вирощування шовкопрядів), то витрати і вихід продукції по ньому обліковують на окремому аналітичному рахунку.

8.16. Для обліку витрат на біологічні перетворення біологічних активів тваринництва, не вказаних вище, також відкриваються окремі аналітичні рахунки.

Номенклатура і зміст статей витрат на біологічні перетворення у тваринництві

8.17. Витрати на біологічні перетворення у тваринництві обліковують по статтях, перелік яких підприємство визначає самостійно. Але з метою забезпечення співставності інформації про витрати за статтями, підрозділами, видами продукції та господар-

ствами облік витрат у тваринництві має перелік типових статей, які наведені нижче.

8.18. По статті «Витрати на виплати працівникам» обліковують основну і додаткову оплату праці, заохочувальні та компенсаційні та інші виплати працівникам, які безпосередньо зайняті в технологічному процесі виробництва продукції тваринництва: доярки, телятниці, скотарі, пастухи, свинарі, вівчарі, бджолярі тощо.

8.19. По статті «Відрахування на соціальні заходи» відображають нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування у передбаченому законодавством порядку .

8.20. До статті «Засоби захисту тварин» відносять вартість придбаних за рахунок коштів підприємства біопрепаратів, медикаментів, дезінфікуючих засобів. Витрачання зазначених цінностей контролює ветеринарна служба.

8.21. По статті «Корми» відображають вартість кормів власного виробництва та придбаних. Корми власного сільськогосподарського виробництва поточного року відносять на цю статтю або за плановою собівартістю, визначеною на підприємстві, яка в кінці року коригується до фактичного рівня, або за справедливою вартістю їх визнання.

Сільськогосподарські підприємства, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, відносять на цю статтю корми власного сільськогосподарського виробництва поточного року за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Корми, які залишилися на підприємстві з минулих звітних періодів, відносяться на цю статтю за меншою з двох оцінок – первісною вартістю (вартістю придбання, собівартістю виробництва або справедливою вартістю первісного визнання) або за чистою вартістю реалізації, визначеною на дату балансу.

На дану статтю відносять також витрати на приготування кормів у кормоцехах і кормокухнях. Ці суми списуються безпосередньо на відповідні види і групи тварин прямо (якщо кормокухні закріплені за відповідними групами тварин) або розподіляються

між ними пропорційно масі зготованих кормів, що залежить від технологічних особливостей приготування та роздачі кормів.

Витрати на транспортування кормів з місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь), а також безпосередньо на ферму з місця їх зберігання не включаються у вартість кормів, а відносяться до інших відповідних статей (витрати на виплати працівникам, роботи і послуги тощо). Якщо відбувається одночасне транспортування кормів одними і тими ж працівниками та засобами до різних ферм та облікових груп тварин, витрати на таке транспортування відносяться до загальновиробничих витрат тваринництва та розподіляються за встановленою на підприємстві періодичністю між об'єктами обліку пропорційно масі зготованих кормів, прямим витратам по групах тварин (за мінусом вартості кормів) або іншим базам, встановленим на підприємстві.

8.22. По статті «Роботи і послуги» відображають витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами.

Зокрема, на дану статтю відносять вартість послуг автомобільного транспорту, тракторного парку, живої тягової сили, електропостачання, водопостачання тощо, наданих для потреб тваринництва. Сюди ж списують витрати на оплату послуг станцій штучного осіменіння сільськогосподарських тварин.

8.23. По статті «Витрати на ремонт та утримання необоротних активів» відображають витрати, пов'язані з ремонтом (з урахуванням абзацу 3 п.4.6 цих Методичних рекомендацій) та утриманням необоротних активів, які використовуються безпосередньо у підрозділах тваринництва.

8.24. По статті «Амортизація необоротних активів» обліковують амортизаційні відрахування по будівлях, спорудах та інших об'єктах необоротних активів, що нараховуються відповідно прийнятих на підприємстві методів нарахування амортизації на відповідні активи та не потребують розподілу між групами тварин. На цій статті відображають амортизаційні відрахування на вартість продуктивних тварин, які обліковуються за первісною вартістю, до того моменту, поки у підприємства не з'явиться можливість визначити їх справедливую вартість.

8.25. По статті «Інші витрати» відображають витрати, що безпосередньо пов'язані з утриманням окремих груп тварин та виробництвом конкретної продукції тваринництва і не включені до інших статей, а саме: вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, спеціального одягу та спеціального взуття, платежі за страхування тварин, витрати на відрядження працівників тваринництва (з урахуванням абзацу 2 п. 4.6 цих Методичних рекомендацій), які можна віднести до конкретних об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання тощо, вартість соломи та підстилки для тварин тощо.

На цю статтю відносять також частину витрат на спорудження літніх навісів, загонів і майданчиків, інших некапітальних споруд для сезонного утримання тварин, які утримуються протягом кількох звітних періодів, яка відноситься до витрат на утримання відповідних груп тварин у звітному році. Такі витрати обліковуються в складі витрат майбутніх періодів та списуються на витрати тваринництва шляхом систематичного і послідовного їх розподілу за роками корисного використання цих споруд.

8.26. На статтю «Непродуктивні витрати» списують втрати від падежу тварин на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, загибелі бджолосімей, що відносяться за рахунок господарства. Ці витрати зменшуються на вартість одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації або використання на підприємстві. Загибель тварин, що сталася внаслідок стихійного лиха, відноситься на форс-мажорні витрати підприємства, а з вини матеріально відповідальних осіб – за рахунок цих осіб.

8.27. По статті «Загальновиробничі витрати» відображають суму загальновиробничих витрат (включаючи загальні витрати по фермах, у яких утримуються різні групи тварин), що припадають на конкретний об'єкт обліку в порядку їх розподілу.

8.28. Статті витрат можуть бути деталізовані або агреговані залежно від особливостей біологічних перетворень біологічних активів тваринництва у конкретному підприємстві. Зокрема, може бути виділена у окремі статті: вартість яєць, закладених в інкубацію; витрати стригальних пунктів у вівчарстві, вартість мальків, запущених у водойми у рибористві тощо.

Первинний, аналітичний і синтетичний облік витрат на біологічні перетворення та виходу продукції тваринництва

8.29. Витрати на біологічні перетворення та вихід продукції тваринництва підтверджуються відповідними бухгалтерськими документами. Для обліку витрат праці складають розрахунки нарахування заробітної плати (оплати праці) працівникам тваринництва. При їх складанні використовують документи, в яких обліковується вихід продукції: журнал обліку надою молока, акт на оприбуткування приплоду тварин, відомість зважування тварин та інші.

8.30. Виконання ремонтних та інших разових робіт у тваринництві оформляється нарядами на відрядну роботу. При нарахуванні оплати праці працівникам тваринництва за окладами і тарифами складають таблиць обліку робочого часу. Дані цих та інших первинних документів щомісячно узагальнюють у розрахунково-платіжних відомостях працівників та у зведених відомостях нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат.

8.31. Витрачання матеріальних цінностей оформляють лімітно-забірними картками на отримання матеріальних цінностей, накладними внутрішньогосподарського призначення, актами на списання медикаментів, біопрепаратів для потреб тваринництва, актами на списання інших цінностей, актами на списання виробничого та господарського інвентарю, іншими видатковими документами.

Основним видом матеріальних витрат є корми, списання яких проводиться по відомостях витрат кормів. Для зведеного обліку витрат кормів по видах тварин на фермі ведуть журнали обліку витрати кормів.

8.32. Витрати засобів праці фіксують у розрахунках та відомостях нарахування амортизаційних відрахувань, що складаються і визначеному обліковою політикою підприємства порядку.

8.33. Витрати в частині вартості робіт і послуг, виконаних сторонніми підприємствами та організаціями, відображають на підставі рахунків, актів на приймання виконаних робіт тощо. Вартість робіт та послуг власних допоміжних виробництв списується

на тваринництво на основі відповідних накопичувальних відомостей обліку роботи вантажного автотранспорту, машинно-тракторного парку, розрахунків та довідок бухгалтерії, які підтверджують віднесення на витрати тваринництва робіт та послуг допоміжних виробництв.

8.34. Для оприбуткування продукції тваринництва використовують ряд документів. Їх можна поділити на кілька груп: 1) документи на оприбуткування готової продукції, процес виробництва якої закінчено і яка оприбуткована в дебет рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» (молоко, яйця, мед та інше); 2) документи на оприбуткування приросту живої маси (в дебет рахунку 21 «Поточні біологічні активи»); 3) документи на оприбуткування додаткових біологічних активів тваринництва (приплоду), що оприбутковуються в дебет рахунку 21 «Поточні біологічні активи».

До першої групи документів відносяться: журнали обліку надою молока – для оприбуткування молока від надою, акти настригу і приймання вовни – для оприбуткування вовни від овець, щоденники надходження сільськогосподарської продукції – для оприбуткування яєць, меду, риби тощо.

До другої групи документів відносяться відомості зважування тварин та розрахунки визначення приросту тварин.

До третьої групи належать акти на оприбуткування приплоду тварин, накопичувальні акти на оприбуткування приплоду звірів – на оприбуткування приплоду, акти виводу і сортування добового молодняка птиці – на оприбуткування птиці від інкубатора.

Інформацію з документів першої групи включають у звіт про рух матеріальних цінностей, а з другої та третьої груп – у звіт про рух тварин і птиці на фермі.

8.35. Побічну продукцію тваринництва оприбутковують за актами, форма яких встановлюється підприємством.

8.36. Аналітичний облік витрат у тваринництві ведуть по об'єктах, якими є конкретні статево-вікові групи тварин і птиці. У кожному підприємстві перелік об'єктів по тваринництву конкретизують залежно від умов господарювання.

8.37. Аналітичні рахунки відкривають у Звіті про витрати та вихід продукції основного виробництва № 5.5. с.-г. або в іншому

реєстрі, визначеному обліковою політикою підприємства. Витрати обліковують за встановленими статтями, а вихід продукції – по її назві за кількістю та сумою.

8.38. У реєстрах обліку витрат по тваринництву відображають витрати на біологічні перетворення та вихід продукції за поточний місяць та нагромаджені витрати з початку року.

8.39. Для обліку витрат на біологічні перетворення і виходу продукції тваринництва використовують рахунок 232 «Тваринництво» до рахунку 23 «Виробництво». Це активний калькуляційний рахунок, по дебету якого відображають витрати на біологічні перетворення, суму доходів від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів тваринництва, а по кредиту – вихід продукції та додаткових біологічних активів за плановою собівартістю, яка в кінці року коригується до фактичної, або справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, суму витрат від первісного визнання додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції тваринництва, вартість загиблих тварин тощо.

8.40. Підприємства, які застосовують оцінку сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів тваринництва за собівартістю, протягом року оприбутковують продукцію та приплід за плановою собівартістю, яка в кінці року, після включення до витрат тваринництва калькуляційних різниць по інших галузях виробництва у сільськогосподарських підприємствах, коригується до рівня фактичної.

При цьому виникають калькуляційні різниці між фактичною та плановою собівартістю. Якщо фактична собівартість продукції та додаткових біологічних активів вища, ніж планова, здійснюються додаткові проведення по списанню частини неврахованих витрат на рахунки виходу продукції тваринництва або її реалізації та на рахунки поточних біологічних активів. Якщо планова собівартість продукції та додаткових біологічних активів вища, ніж фактична, проводиться сторнування сум, надлишково віднесених в дебет рахунків обліку продукції тваринництва та її реалізації та рахунків обліку поточних біологічних активів.

8.41. Підприємства, які застосовують оцінку сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів за справед-

ливою вартістю, для цілей щоквартального визначення фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів тваринництва проводять оцінку різниць між визнаними на кредиті рахунку 232 продукцією та біологічними активами та витратами на їх біологічні перетворення, визнаними по дебету цього рахунку. Позитивна різниця між справедливою вартістю визнання та витратами на біологічні перетворення визнається доходом та відноситься в дебет рахунку 232 та кредит рахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю». Позитивна різниця між витратами на біологічні перетворення та справедливою вартістю визнаних додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції тваринництва відображається за дебетом рахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів, які оцінені за справедливою вартістю».

8.42. Примірні кореспонденції рахунків з бухгалтерського обліку витрат на біологічні перетворення, оприбуткування продукції та додаткових біологічних активів тваринництва і визнання доходів і витрат від її первісного визнання (у разі оцінки такої продукції та додаткових біологічних активів за справедливою вартістю) представлена у Додатку 2 до цих Методичних рекомендацій.

Калькулювання собівартості продукції тваринництва

8.43. Калькулювання собівартості продукції тваринництва (оцінку витрат на біологічні перетворення) проводять з урахуванням п. 5.3. та 5.4 цих Методичних рекомендацій.

8.44. Підготовчі роботи по калькулюванню собівартості продукції тваринництва проводять у наступній послідовності:

Ї розподіляються бригадні (фермерські) та спільні для всіх галузей тваринництва загальновиробничі витрати;

Ї розподіляються витрати з утримання кормоцехів та кормокухонь;

Ї списується на рослинництво частина витрат по бджільництву, що відносяться на запилення сільськогосподарських культур;

Ї списується на тваринництво частина витрат по вирощуванню медоносних культур та списуються калькуляційні різниці по кормах власного сільськогосподарського виробництва, які оцінюються за фактичною собівартістю;

Ї списуються калькуляційні різниці по собівартості транспортних робіт тракторів та витрат живої тягової сили.

8.45. Підприємства, які обліковують продукцію тваринництва та додаткові біологічні активи тваринництва за собівартістю, оцінюють гній, виходячи з нормативно-розрахункових витрат і витрат на його прибирання та доставку до місця зберігання, а також вартості підстилки, якщо підприємство проводить первісне визнання продукції та додаткових біологічних активів тваринництва за фактичною собівартістю. Собівартість 1 тонни гною визначається, виходячи з розрахункових витрат на його фізичну масу. Рідкий гній переводять у звичайний, виходячи з вмісту сухих речовин. Пташиний послід оцінюється по нормативно-розрахункових витратах на його видалення з приміщень, сушіння і зберігання, включаючи вартість тари.

8.46. Якщо підприємство здійснює оцінку продукції та додаткових біологічних активів тваринництва за справедливою вартістю, гній та послід оцінюються за цією вартістю.

8.47. До побічної продукції тваринництва також відносяться вовна-линька, пух, перо, міражні яйця, м'ясо півників яєчних курей, забитих в добовому віці, м'ясо забитих звірів (якщо забиті звірі вирощувалися для отримання шкур), шкури загиблих тварин, молоко овець, шкаралупа яєць при інкубації, гренажні кокони, з яких не вийшли метелики. Зазначена побічна продукція оцінюється за цінами її використання в господарстві (якщо підприємства використовують оцінку продукції за фактичною собівартістю) або за справедливою вартістю (при відповідному варіанті оцінки, обраному на підприємстві). Вартість побічної продукції відноситься на зменшення витрат на біологічні перетворення видів і груп тварин і птиці.

8.48. На послідовність закриття аналітичних рахунків по тваринництву, де продукція визнається по фактичній собівартості, впливає внутрішній оборот: одержаний приплід від молочного стада використовують для дорощування та відгодівлі, молоко –

для виведення телят та інших тваринам тощо. Відповідно до цього визначається черговість закриття аналітичних рахунків по тваринництву і черговість визначення собівартості продукції. У підприємствах, які визнають продукцію за справедливою вартістю, черговість закриття аналітичних рахунків по тваринництву значення не має, оскільки продукція тваринництва, надана одним виробництвом іншому, включається до витрат на біологічні перетворення по об'єктах для справедливою вартістю.

8.49. В молочному скотарстві об'єктами обчислення собівартості є: по основному стаду – молоко і приплід, по вирощуванню та відгодівлі тварин – приріст живої маси та жива маса тварин.

При калькулюванні собівартості продукції, яка оцінюється за фактичною собівартістю, від загальної суми витрат по конкретному об'єкту обліку віднімається вартість побічної продукції, потім визначається вартість приплоду. Вартість приплоду, в свою чергу, віднімається від витрат за мінусом вартості побічної продукції; таким чином визначають витрати на виробництво молока. Собівартість 1 голови приплоду розраховується або за вартістю 60 кормо-днів утримання корови, або встановлюються пропорції щодо віднесення витрат за мінусом вартості побічної продукції на молоко і приплід: 1 ц молока=1,0, одна голова приплоду =1,5.

Собівартість одного кормо-дня для першого варіанту оцінки приплоду визначається діленням всієї суми витрат по утриманню основного стада на загальну кількість кормо-днів.

Для визначення собівартості 1 центнера молока за цим варіантом від загальної суми витрат по утриманню основного стада віднімають вартість побічної продукції та приплоду і розподіляють на кількість центнерів одержаного молока.

За другим варіантом витрати на біологічні перетворення розподіляються між видами продукції пропорційно умовним одиницям переводу, визначеним вище.

Підприємства, які оцінюють свою продукцію за справедливою вартістю, при визначенні собівартості молока для цілей розрахунку доходів (витрат) від первісного визнання продукції, від витрат на біологічні перетворення віднімають справедливую вартість гною та приплоду та одержану суму ділять на кількість виробленого молока.

8.50. По вирощуванню та відгодівлі тварин визначають собівартість 1 центнера приросту живої маси та 1 ц живої маси поголів'я худоби.

Собівартість 1 центнера приросту живої маси по групах тварин і птиці розраховують діленням загальної суми витрат на утримання поголів'я відповідної групи (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси. Її розмір визначається за формулою:

$$Пм = Мк + Мв - Мн - Мп ,$$

де

Пм – приріст живої маси; Мк – маса поголів'я на кінець року (кварталу); Мв – маса поголів'я, яке вибуло за рік (квартал); Мн – маса поголів'я, яке надійшло за рік (квартал); Мп – маса поголів'я, яке було на початок року (кварталу).

Отже, для визначення приросту живої маси зважують поголів'я на кінець періоду, додають масу поголів'я, що вибуло за період, віднімають масу поголів'я, що надійшло, та поголів'я на початок звітного періоду. В масу тварин по надходженню включають масу одержаного приплоду.

Підприємства, які здійснюють оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, для цілей розрахунку фінансового результату від зміни вартості біологічних активів тваринництва порівнюють витрати на біологічні перетворення таких активів у процесі вирощування та відгодівлі зі зміною справедливої вартості таких активів за звітний період, якою є вартість приросту, оцінена за справедливою вартістю 1ц живої маси відповідних тварин або птиці на дату визначення приросту. При цьому від витрат на біологічні перетворення віднімається справедлива вартість побічної продукції, отриманої в процесі такого вирощування.

Приріст живої маси є продукцією звітного періоду (року або кварталу), а тому його собівартість теж складається із витрат відповідного періоду (року або кварталу). Але рух поголів'я – процес більш тривалий, при якому з'являються різні ціни на поголів'я тварин: ті, що були в наявності на початок року, оцінені по фактичній собівартості минулого року або по справедливій вартості;

ті, що куплені, - по цінах придбання; приплід – по планових цінах поточного року з коригуванням їх в кінці року до рівня фактичної собівартості або за його справедливою вартістю. Тому на підприємствах, які застосовують оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за фактичною собівартістю, виникає потреба розраховувати середню собівартість 1 центнера живої маси тварин.

Собівартість живої маси тварин складається із вартості поголів'я на початок періоду (року) плюс вартість тварин, що надійшли за період (рік), плюс витрати на утримання поголів'я протягом періоду (року).

Кількість живої маси складається із маси тварин на кінець періоду (року) плюс маса тварин, які вибули за звітний період (рік), не включаючи масу тварин, що загинули. Це також дорівнює масі тварин на початок періоду (року) плюс маса тварин, що надійшли за період (рік), плюс маса одержаного приплоду, мінус маса поголів'я, що загинуло.

Діленням собівартості живої маси на її кількість визначають собівартість 1 ц живої маси. По цій собівартості переоцінюють тварин, які вибули із господарства (продані, переведені в основне стадо, забиті) і залишилися на кінець року. Вартість тварин, що загинули, в кінці року не змінюється.

Підприємства, що обліковують біологічні активи та визнають сільськогосподарську продукцію за справедливою вартістю, розрахунку середньої собівартості 1ц живої маси не здійснюють, враховуючи лише зміни справедливої вартості у зв'язку з біологічними перетвореннями.

8.51. У м'ясному скотарстві визначають собівартість однієї голови приплоду та однієї голови при відлученні, виходячи із живої маси. Собівартість приросту телят до восьмимісячного віку та одержаного приплоду складається із витрат на утримання корів і нетелів, які за 2 місяці до розтєлення переводяться в основне стадо, та витрат на утримання телят до восьмимісячного віку (без вартості побічної продукції). Побічною продукцією тут вважається в тому числі молоко, яке оцінюється за реалізаційними цінами (справедливою вартістю).

Собівартість живої маси складається із суми витрат на утримання корів і телят до восьмимісячного віку, та балансової вартості телят, що були в цій групі на початок року та надійшли в групу протягом року (у тому числі вартість приплоду). Жива маса складається із маси телят, що залишилися під матками на кінець року (кварталу) та переведені в старші групи. Діленням витрат на кількість центнерів живої маси, визначають собівартість 1 центнера живої маси, по якій оцінюють поголів'я тварин, що вибуло, та тих, які залишилися під матками на кінець року.

Підприємства, які оцінюють біологічні активи та сільськогосподарську продукцію за справедливою вартістю, при оприбуткуванні телят оцінюють їх за цією вартістю (справедлива вартість одержаних телят), а далі ведуть облік їх біологічних перетворень, порівнюючи справедливую вартість приростів з витратами на такі перетворення. Справедлива вартість може визначатися як по головах приплоду окремо, так і за справедливою вартістю 1 кг (1ц) м'яса в живій вазі та живою масою приплоду.

Собівартість приросту маси та собівартість живої маси тварин на вирощуванні та відгодівлі у м'ясоному скотарстві визначається аналогічно молочному скотарству. Підприємства, які оцінюють свою продукцію за справедливою вартістю, середню собівартість 1 ц живої маси не розраховують.

8.52. Собівартість продукції свинарства включає витрати на утримання свиноматок з поросятами до відлучення, кнурів, поголів'я свиней на вирощуванні та відгодівлі.

У підприємствах, які застосовують облік за фактичною собівартістю, витрати розподіляються між видами продукції свинарства (головами ділового приплоду, приростом живої маси, гноем).

У підприємствах, які застосовують справедливую вартість, продукція, визначена як побічна, виключається з витрат за справедливою вартістю. Решта витрат на біологічні перетворення порівнюється з вартістю первісного визнання основних об'єктів.

Собівартість приросту живої маси та однієї голови приплоду на момент відлучення визначають діленням загальної суми витрат за рік (квартал) по утриманню основного стада (крім вартості побічної продукції) на кількість приросту живої маси відлучених поросят, включаючи живу масу приплоду при народженні.

При розрахунку витрат на біологічні перетворення з метою визначення собівартості приросту живої маси відлучених поросят приплід включається до цих витрат за собівартістю, визначеною при народженні, якщо підприємство застосовує оцінку за фактичною собівартістю.

Якщо підприємство здійснює оцінку приплоду при оприбуткуванні за справедливою вартістю, в подальшому ведеться облік витрат на біологічні перетворення цього приплоду з відповідним визначенням результату від зміни їх вартості за рахунок приросту в кінці кожного звітного періоду.

Собівартість 1 ц приросту живої маси відлучених поросят обчислюють діленням суми вартості поросят під свиноматками на початок року (кварталу) і витрат на біологічні перетворення по основному стаду за поточний рік (квартал) на живу масу відлучених поросят, у тому числі загиблих. Собівартість 1 ц приросту живої маси всіх інших облікових груп свиней (на дорощуванні та відгодівлі) визначають діленням витрат за мінусом собівартості (або справедливої вартості) побічної продукції по відповідній групі на кількість приросту.

8.53. В неспеціалізованих господарствах для обліку витрат і виходу продукції вівчарства ведуть окремий аналітичний рахунок; у спеціалізованих підприємствах облік ведеться за породами овець.

Від вівчарства одержують декілька видів продукції: вовна (з поділом на тонку, напівтонку, напівгрубу, грубу), приріст живої маси, приплід. Побічною продукцією вважається молоко, шкури загиблих тварин, що оцінюється за реалізаційними цінами, та гній, який оцінюється за нормативно-розрахунковою вартістю.

На підприємствах, які використовують оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за фактичною собівартістю, із загальної суми на утримання овець відноситься на собівартість приплоду ягнят в романівському вівчарстві 12 відсотків, каракульському – 15, а в усіх інших напрямках – 10 відсотків. На інших підприємствах оцінка приплоду ягнят проводиться за справедливою вартістю.

Витрати на утримання овець (без вартості побічної продукції та приплоду) розподіляють між вовною та приростом живої маси.

Для цього один центнер вовни привінюється до 5 одиниць, а 1 центнер приросту живої маси береться за одиницю. Сільськогосподарські підприємства, які застосовують до оцінки приросту та вовни справедливую вартість, можуть визначати витрати на біологічні перетворення по кожному виду продукції пропорційно її справедливій вартості.

Собівартість ягнят на момент відлучення від маток складається із собівартості (або справедливої вартості) приплоду та витрат на приріст їх живої маси до відлучення. Собівартість 1 центнера живої маси у вівчарстві розраховують аналогічно скотарству. По ній оцінюють поголів'я, що вибуло, та ягнят, які залишилися на кінець року під матками.

Підприємства, які застосовують справедливую вартість при оцінці біологічних активів та сільськогосподарської продукції, поголів'я, що вибуло, та ягнят на кінець кварталу під матками за середньою собівартістю 1ц живої маси не оцінюють.

8.54. У козівництві собівартість приплоду, приросту живої маси, живої маси і вовни визначають аналогічно вівчарству.

8.55. Калькулювання собівартості птахівництва організують залежно від технології виробництва. Об'єктами калькулювання виступають: інкубаційні яйця; харчові яйця; приріст живої маси; добові пташенята. Якщо в господарстві утримують різні види птиці, калькулювання проводять за їх видами – кури, гуси, індики та інші.

В зв'язку з роздільним обліком витрат по технологічних групах в птахівництві по кожній із них отримують практично один вид основної продукції. За таких умов визначення її собівартості здійснюють шляхом ділення витрат по відповідній групі (за мінусом побічної продукції) на вихід продукції.

До побічної продукції, крім посліду (гною) відносять також пух, перо, міражні яйця, м'ясо півників яечних курей, забитих у добовому віці. Оцінюють побічну продукцію за внутрішніми цінами їх використання на підприємстві або за справедливою вартістю.

По батьківському і промислового стаду у витрати включають також вартість птиці основного стада, що загинула та віднесена за рахунок господарства. По цьому об'єкту обчислюють собівартість 1 тис. яєць. Розрахунок може проводитися з врахуванням якості

яєць. В такому випадку витрати розподіляють пропорційно цінам реалізації на яйця різних сортів.

По молодняку птиці обчислюють собівартість приросту живої маси і собівартість живої маси. Одержані яйця від молодняку птиці вважаються побічною продукцією, яка оцінюється за справедливою вартістю. Для визначення собівартості 1 центнера приросту живої маси витрати на утримання поголів'я молодняку птиці (без вартості побічної продукції) ділять на кількість центнерів приросту.

Собівартість 1 центнера живої маси молодняку птиці обчислюють аналогічно, як і по тваринах на вирощуванні та відгодівлі великої рогатої худоби (підприємства, які здійснюють оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, собівартість 1ц живої маси молодняка птахів не розраховують).

По цеху інкубації визначають собівартість добових пташенят. Вона складається із вартості закладених яєць і витрат по інкубації. Побічна продукція (міражні яйця, м'ясо півників, забитих у добовому віці) оцінюється за справедливою вартістю або цінами використання продукції.

Процес інкубації може мати незавершене виробництво. Його визначають за формулою:

$$H = C : T \times K \times D,$$

де

H – сума незавершеного виробництва;

C – планова собівартість однієї голови добового молодняка птиці;

T – тривалість інкубації в днях;

K – кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року (кварталу);

D – фактичний період незавершеної інкубації закладених яєць в днях.

Сума витрат, що відноситься на одержану продукцію, дорівнює сумі незавершеного виробництва на початок року, плюс витрати за рік, мінус вартість незавершеного виробництва на кінець року. Розділивши цю суму на кількість голів, визначають собівартість голови добового молодняка птиці.

8.56. В конезаводах та інших племінних конярських господарствах обліковують окремо витрати по основному стаду і по вирощуваному молодняку. По основному стаду продукцією є приплід. Собівартість приплоду визначається сумою витрат звітного періоду на утримання основного стада (кобил і жеребців) за мінусом вартості гною, іншої побічної продукції та вартості виконаних робіт основним стадом в оцінці за собівартістю робочого дня робочих коней. На підприємствах, які оцінюють свої біологічні активи та сільськогосподарську продукцію за справедливою вартістю, порівнюють вартість одержаного приплоду з визначеними вище витратами на його вирощування та визначають доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів.

По групі молодняка розраховують собівартість приросту. Для цього загальну суму витрат (без вартості побічної продукції) ділять на кількість кормо-днів і таким способом обчислюють собівартість одного кормо-дня.

Собівартість молодняка коней, переведеного в основне стадо, реалізованого і залишеного на кінець року для подальшого вирощування, визначається додаванням до його вартості на початок року витрат на утримання в звітному році, розрахованих за кількістю кормо-днів і їх собівартістю. Підприємства, які для оцінки коней застосовують справедливу вартість, зазначений порядок розрахунку собівартості молодняка не використовують, оцінюючи різницю між справедливою вартістю приросту та витратами на біологічні перетворення молодняка.

8.57. Для визначення собівартості окремих видів продукції бджільництва витрати розподіляють між видами продукції пропорційно її справедливій вартості. Собівартість приросту кількості сот розраховується по собівартості плавленого кондиційного воску (або справедливій вартості воску, залежно від варіанту оцінки, обраного на підприємстві).

Нові бджолині сім'ї оцінюються за справедливою вартістю. Собівартість 1 кг бджіл прирівнюється до собівартості 10 кг меду або оцінюється за справедливою вартістю, залежно від обраного на підприємстві варіанту оцінки.

В бджільництві калькулюється валовий вихід меду, до складу якого входить товарний мед і мед, залишений у вуликах для

бджіл, який розглядається як незавершене виробництво. Його спочатку оприбутковують як продукцію, а потім списують на виробництво зворотним записом.

Частина витрат по утриманню бджіл відноситься на запилення сільськогосподарських культур. Тому при калькулюванні собівартості продукції бджільництва потрібно розмежовувати витрати, що відносяться на продукцію і на запилювані сільськогосподарські культури. На запилення відносять від 20% до 60% витрат бджільництва, що залежить від його напрямку, розміру площ культур, що запилюються, їх урожайності. Конкретний розмір списання витрат бджільництва на витрати рослинництва підприємство визначає самостійно.

8.58. У звірівництві об'єктами калькулювання є: по основному стаду – одна голова приплоду; по тваринах на вирощуванні – приріст живої маси. Приріст визначається по методиці, яка міститься в п.8.50 цих Методичних рекомендацій. Собівартість приросту оцінюється, виходячи з кількості кормо-днів утримання звірів та собівартості одного кормо-дня.

На підприємствах, які оцінюють свою продукцію за справедливою вартістю, визначена собівартість приросту в кінці звітного періоду порівнюється з його справедливою вартістю.

Собівартість однієї голови приплоду при народженні визначається в розмірі 50 відсотків планової собівартості однієї голови молодняка на час відлучення, який при відлученні дооцінюється ще на 50 відсотків.

Собівартість однієї голови молодняка на час відлучення визначається шляхом ділення суми витрат на утримання дорослих звірів за мінусом вартості побічної продукції (шкурки загиблих тварин та м'ясо забитих звірів за справедливою вартістю), на кількість відлученого молодняка. При калькулюванні собівартості ділового приплоду від загальної суми витрат віднімається вартість невідлученого молодняка на кінець року по ціні його оприбуткування.

У разі вибору підприємством варіанту оцінки за справедливою вартістю приплід оприбутковується або за поточною справедливою вартістю звірів, або за 50% справедливої вартості голови молодняка при відлученні. При цьому на момент відлучення

справедлива вартість молодняка переоцінюється з врахуванням нових умов.

Молодняк звірів після відлучення та звірів минулих років народження дооцінюють, виходячи із відповідної кількості кормових та собівартості одного кормового дня або виходячи з справедливої вартості звірів на дату відлучення, яку порівнюють з витратами на їх біологічні перетворення.

8.59. В кролівництві визначають собівартість приплоду і приросту живої маси. Приплід при народженні та відлученні оцінюється аналогічно приплоду в звірівництві.

Собівартість однієї голови ділового приплоду визначається шляхом ділення загальної суми витрат на утримання дорослих кролів основного стада (за виключенням вартості побічної продукції) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду. Побічна продукція – гній і шкури забитих звірів.

Якщо в підприємстві на кінець року залишається частина невідлученого приплоду, то його вартість виключається із загальної суми витрат при визначенні собівартості ділового приплоду.

Собівартість приросту маси та живої маси молодняка після відлучення визначається аналогічно тваринам великої рогатої худоби.

8.60. В риборозведенні у собівартість 1 ц товарної риби включаються: вартість мальків, витрати по зарибленню водоймищ, вирощуванню та вилову риби. В спеціалізованих підприємствах обчислюється собівартість 1 тис. мальків шляхом ділення суми витрат на утримання плідників на масу мальків, пересаджених з нерестових ставків. Собівартість 1 ц цьоголіток визначається діленням загальної вартості мальків та витрат на вирощування риборозсадницького матеріалу на кількість центнерів облікованої продукції. Для розрахунків середня маса цьоголітки приймається за 30 г.

Вартість цьоголіток в ставках-зимівниках розглядається як незавершене виробництво. Собівартість 1 центнера товарної риби визначається шляхом ділення всіх витрат по її біологічних перетвореннях на масу одержаної товарної риби.

У риболовецьких підприємствах визначають собівартість 1 центнера риби. Вона складається із витрат по лову, утриманню і роботі риболовецьких суден і флоту, засобів лову, транспортних

витрат, витрат на охолодження, підморожування або підсолювання риби з метою її збереження. Такі підприємства при первісному визнанні своєї продукції справедливо вартість не застосовують.

8.61. Собівартість шовкової грени складається з вартості племінних коконів і витрат на приготування грени (за вирахуванням вартості гренажних коконів з метеликами, що не вийшли, оцінених за справедливою вартістю). Собівартість 1 центнера сирих коконів визначається шляхом ділення суми витрат, за виключенням вартості побічної продукції, на масу коконів. Цю собівартість порівнюють зі справедливою вартістю визнання коконів для визначення доходу (витрат) від їх первісного визнання.

8.62. На підприємствах по племінній справі і штучному осіменінню сільськогосподарських тварин визначають собівартість сперми по кожному виду виробників. На собівартість розбавленої свіжоотриманої і реалізованої сперми відносяться витрати на утримання виробників та технологічні витрати (вартість хімікатів та азоту, оплата праці спеціалістів тощо). При визначенні собівартості сперми із загальної суми виключають вартість побічної продукції.

Собівартість 1 мл. Розбавленої сперми визначається діленням суми витрат поточного року на фактично реалізовану сперму по кожному виду тварин.

Собівартість 1 мл. Розбавленої сперми виробників власного виробництва та покупної розраховують діленням загальної суми витрат, що складаються із собівартості сперми власного виробництва і вартості покупної сперми, на загальну кількість реалізованої розбавленої сперми. Підприємства, які здійснюють первісне визнання сперми за справедливою вартістю, для цілей визначення доходу (витрат) від первісного визнання сперми власного виробництва ведуть роздільний облік покупної сперми та сперми власного виробництва. Розподіляючи технологічні витрати між ними пропорційно вартості реалізації такої сперми. По спермі власного виробництва визначається різниця між витратами на біологічні перетворення та справедливою вартістю отриманої сперми, яка формує дохід (витрати) від її первісного визнання.

9. ОБЛІК ВИТРАТ І ПОРЯДОК КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ РОБІТ, ПОСЛУГ (ПРОДУКЦІЇ) ДОПОМІЖНИХ ВИРОБНИЦТВ

Об'єкти обліку допоміжних виробництв сільськогосподарських підприємств

9.1. Сільськогосподарські підприємства мають власні додаткові підрозділи, які виробляють допоміжні матеріали та інструменти, а також займаються обслуговуванням основних виробництв. Обслуговуючими, або допоміжними (додатковими, сервісними) є підрозділи, які забезпечують роботу інших підрозділів – насамперед основних галузей. Витрати допоміжних виробництв відносяться на виробничі підрозділи, які фактично виробляють продукцію, та на інші сфери діяльності підприємства, де задіяні їх послуги.

9.2. До функцій допоміжних виробництв належить як обслуговування основного виробництва, так і всього підприємства, включаючи адміністрацію та соціальну сферу.

9.3. Прикладами допоміжних виробництв у сільському господарстві є:

• енергетичні виробництва (дільниці) та газові і теплові котельні;

• водоканалізаційне господарство;

• ремонтні виробництва;

• транспортні виробництва (дільниці);

• холодильні установки тощо.

9.4. Облік роботи допоміжних виробництв ведуть на рахунку 234 «Допоміжні виробництва». Це активний калькуляційний рахунок, по дебету якого відображають відповідні витрати, а по кредиту їх списують шляхом розподілу по об'єктах обліку.

9.5. Допоміжним підрозділом у вітчизняних сільськогосподарських підприємствах вважається і машинно-тракторний парк, облік витрат на роботу якого та облік наданих ним послуг ведуть на рахунку 235 «Утримання машинно-тракторного парку».

9.6. Залежно від видів допоміжних виробництв до рахунку 234 вводять субрахунки другого порядку:

- Û 234.1 «Ремонтні виробництва»;
- Û 234.2 «Автомобільний транспорт»;
- Û 234.3 «Гужовий транспорт»;
- Û 234.4 «Енергетичні виробництва»;
- Û 234.5 «Водопостачання» та інші, за потребою підприємства.

тва.

Субрахунки другого порядку в окремих випадках можуть використовуватися як аналітичні рахунки.

9.7. Аналітичні рахунки до рахунку 234 відкривають по видах виробництв. Аналітичний облік ведеться за формою Звіту про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв №5.6. с.-г або за розробленими підприємством формами аналітичного обліку. Підприємства, які використовують автоматизовану форму обліку, використовують реєстри, розроблені постачальниками бухгалтерських програм. Щомісячно дані зі Звітів переносяться до Журналу-ордера №5В с.-г. або іншого реєстру, передбаченого обліковою політикою підприємства, інформація з яких слугує підставою для формування записів у Головну книгу підприємства.

9.8. Примірні кореспонденції рахунків з бухгалтерського обліку витрат та виходу послуг допоміжних виробництв представлена Додатку 3 до цих Методичних рекомендацій.

Облік витрат ремонтної майстерні

9.9. Облік витрат ремонтної майстерні ведуть на рахунку 234.1 «Ремонтні виробництва». На цьому рахунку обліковують витрати на роботи, які здійснюються спеціалізованими майстернями на ремонт основних засобів підприємства та на виготовлення запасних частин, деталей, інструментів та інших виробів.

9.10. Аналітичний облік діяльності ремонтної майстерні ведуть у Звіті про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв (форма №5.6. с.-г.) або у іншому реєстрі, передбаченому обліковою політикою підприємства. На кожне окреме замовлення на ремонт відкриваються аналітичні рахунки до рахунку 234.1. Окремий аналітичний рахунок відкривається для обліку непрямих витрат ремонтної майстерні.

9.11. Засоби, які надійшли в майстерню для ремонту, оглядаються в присутності інженера-механіка і завідувача майстерні; таким чином визначається складність ремонтів, обсяги робіт і потреба в матеріалах. За результатами огляду на кожну машину інженером механіком складається Відомість дефектів на ремонт машини, яка одночасно є і кошторисом на проведення ремонту, і слугує підставою для видачі ремонтних матеріалів, запчастин тощо, необхідних для ремонту. Після закінчення робіт у Відомості зводяться дані по фактичних витратах на ремонт; разом з первинними документами на нарахування прямих витрат на оплату праці, передачу цінностей на ремонт, нарахування послуг тощо відомість слугує для формування інформації про витрати та собівартість ремонту у регістрах бухгалтерського обліку.

9.12. Облік виготовлення інструментів та деталей у ремонтній майстерні не передбачає формування окремих спеціалізованих документів, які визначені п.9.11 цих Методичних рекомендацій, а проводиться за виробничим замовленням на підставі тих самих первинних та зведених документів, які передбачені і для обліку ремонтів (документи на оплату праці, накладні та лімітно-забірні картки на відпуск матеріалів у виробництво, накладні на надання послуг, подорожні листи тощо). По закінченню робіт за виробничим замовленням інструменти та деталі оприбутковують за документами про рух матеріальних цінностей.

9.13. Протягом місяця витрати за об'єктами обліку в ремонтній майстерні накопичують по статтях витрат, встановлених на підприємстві. Примірний перелік статей витрат по ремонтних майстернях сільськогосподарських підприємств охарактеризовано у пп.9.14-9.23 цих Методичних рекомендацій.

9.14. На статтю «Витрати на виплати працівникам» за кожним аналітичним рахунком відносять суми прямої, додаткової оплати праці, гарантійних та компенсаційних виплат, що їх можна прямо віднести до ремонтованих об'єктів, нараховані працівникам ремонтної майстерні, які безпосередньо зайняті ремонтом машин: токарям, слюсарям, майстрам тощо. На аналітичному рахунку «Непрямі витрати ремонтної майстерні» до складу цієї статті включаються виплати працівникам апарату управління та обслуговування ремонтної майстерні (завідуючого ремонтною майстер-

нею, обліковця та ін.). При нарахуванні витрат на виплати працівникам на цю статтю дебетуються відповідні аналітичні рахунки до рахунку 234.1 та кредитується рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам».

9.15. По статті «Відрахування на соціальні заходи» відображають суми нарахованого у встановленому законодавством порядку єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. При нарахуванні таких витрат дебетуються відповідні аналітичні рахунки до рахунку 243.1 та кредитується рахунок 65 «Розрахунки за страхуванням» (зокрема, субрахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування»).

9.16. По статті «Матеріали» за кожним з аналітичних рахунків відображають вартість запасних частин, ремонтних та інших матеріалів, витрачених на безпосереднє виконання робіт по ремонтних об'єктах та на виготовлення деталей та інструментів майстернею. Вартість матеріалів, які неможливо віднести до собівартості конкретних об'єктів, обліковується за цією ж статтею на аналітичному рахунку «Непрямі витрати ремонтної майстерні». При цьому дебетується рахунок 234.1 та кредитується рахунок 20 «Виробничі запаси» (зокрема, субрахунки 203 «Паливо», 205 «Будівельні матеріали», 207 «Запасні частини» тощо).

9.17. По статті «Малоцінні та швидкозношувані предмети» за кожним з аналітичних рахунків відображають вартість МШП, у тому числі робочого одягу, використаних в роботі ремонтної майстерні. Стаття «Малоцінні та швидкозношувані предмети» здебільшого відкривається лише до аналітичного рахунку «Непрямі витрати ремонтної майстерні». Такі витрати відображають по дебету рахунку 234.1 у кореспонденції з кредитом рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

9.18. По статті «Роботи та послуги» обліковують вартість виконаних для ремонтної майстерні робіт та наданих послуг власних допоміжних та промислових виробництв, а також сторонніх підприємств та організацій. Роботи та послуги, які неможливо прямо віднести на об'єкти обліку витрат (наприклад, витрати електричної та теплової енергії для потреб ремонтної майстерні), накопичують на аналітичному рахунку «Непрямі витрати ремонтної

майстерні». При відображенні таких витрат дебетуються відповідні аналітичні рахунки до рахунку 234.1 та кредитуються рахунки 234 «Допоміжні виробництва», 235 «Машинно-тракторний парк», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» та 68 «Розрахунки за іншими операціями».

9.19. На статтю «Витрати на ремонт необоротних активів» відносять суми витрат та ремонт будівель, машин, обладнання та інших об'єктів, що використовуються у ремонтній майстерні (з урахуванням абзацу 3 п. 4.6 цих Методичних рекомендацій). При цьому дебетується рахунок 234.1 та кредитуються рахунки 20, 22, 372, 66, 65, 63, 68 тощо. Дана стаття здебільшого відкривається до аналітичного рахунку «Непрямі витрати ремонтної майстерні».

9.20. До статті «Амортизація необоротних активів» відносять суми нарахованих амортизаційних відрахувань по засобах праці, які використовуються у ремонтній майстерні. При нарахуванні амортизаційних відрахувань дебетується рахунок 234.1 та кредитується рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». Дана стаття здебільшого відкривається до аналітичного рахунку «Непрямі витрати ремонтної майстерні».

9.21. По статті «Інші витрати» відображають витрати, не враховані у попередніх статтях, зокрема платежі за обов'язкове страхування майна майстерні, плату стороннім організаціям за охорону, послуги зв'язку, витрати на відрядження (з урахуванням абзацу 2 п.4.6 цих Методичних рекомендацій), витрати на оренду тощо. Витрати, які неможливо віднести на конкретні об'єкти без розподілу, відображаються на аналітичному рахунку «Непрямі витрати ремонтної майстерні». При цьому дебетують рахунок 234.1 та кредитують рахунки 372 «Розрахунки з підзвітними особами», 65, 68 тощо.

9.22. По статті «Непродуктивні витрати» обліковують витрати від браку, яким вважаються вироби, деталі, вузли та роботи, які не відповідають встановленим стандартам чи технічним умовам і не можуть бути використаними за своїм прямим призначенням чи можуть бути використаними лише після виправлення. При нарахуванні таких витрат дебетується рахунок 234.1 та кредитується рахунок 24 «Брак у виробництві».

Сільськогосподарські підприємства, які є платниками податку на прибуток, враховують, що у податковому обліку технічно неминучий брак (який складається з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку) визнається витратами лише у випадку реалізації бракованої продукції.

9.23. На статтю «Розподілені непрямі витрати» по кожному з об'єктів в кінці місяця відносять відповідні витрати, накопичені на аналітичному рахунку «Непрямі витрати ремонтної майстерні», для чого проводиться відповідний розподіл цих витрат. До самого рахунку «Непрямі витрати ремонтної майстерні» ця стаття не відкривається. При рознесенні таких витрат дебетують аналітичні рахунки по об'єктах витрат до рахунку 234.1 та кредитують аналітичний рахунок «Непрямі витрати ремонтної майстерні» того ж рахунку.

9.24. Окрім визначених пп. 9.14-9.23 орієнтовних статей, підприємство може самостійно встановлювати перелік і склад статей обліку витрат і калькулювання собівартості виробництва у ремонтній майстерні. Охарактеризовані вище статті можуть бути деталізовані або агреговані (наприклад, з метою забезпечення співставності кореспондуючих рахунків та аналітичності витрат статтю «Матеріальні витрати» можна розкласти на статті «Паливо», «Будівельні матеріали», «Запасні частини» тощо; водночас статті «Сировина і матеріали» та «МШП» можуть бути агреговані в статтю «Матеріальні витрати»). Можуть і кредитуватися інші рахунки, крім зазначених вище, якщо у ремонтній майстерні виникають додаткові види витрат.

9.25. Непрямі витрати ремонтної майстерні обліковують на окремому аналітичному рахунку. В кінці місяця такі витрати розподіляються між окремими замовленнями пропорційно до бази розподілу, визначеної обліковою політикою підприємства. Як правило, у майстерні таким об'єктом є пряма оплата праці безпосередніх виконавців робіт, віднесена на конкретні ремонтовані об'єкти та виготовлювані деталі та інструменти.

9.26. Фактична собівартість виконаних робіт в ремонтній майстерні визначається щомісяця і списується на споживачів послуг. На кінець місяця у підрозділі може залишатися незавершене

виробництво по незакритих замовленнях. Вартість незавершеного виробництва визначається за кожним виявленим об'єктом окремо. Визначення загальної суми фактичних витрат по ремонтній майстерні проводиться наступним чином: до вартості незавершеного виробництва за всіма об'єктами на початок місяця додають суму витрат поточного місяця та віднімають залишок незавершеного виробництва на кінець місяця. При врахуванні вартості незавершеного виробництва у загальних витратах ремонтної майстерні до уваги береться різниця між його величиною на початок та кінець місяця.

9.27. Витрати на відремонтовані об'єкти, виготовлені деталі та інструменти списують по кредиту рахунку 234.1 «Ремонтні виробництва». Собівартість за об'єктами з відповідних аналітичних рахунків відноситься на такі рахунки:

231, 232, 233, 234, 235 – на вартість ремонтно-монтажних робіт для основних, допоміжних та підсобних промислових виробництв, якщо такі послуги можливо ідентифікувати за об'єктами витрат у цих виробництвах;

91 «Загальновиробничі витрати» – на вартість ремонтно-монтажних робіт для загальновиробничих потреб;

92 «Адміністративні витрати» – на вартість ремонтно-монтажних робіт для загальногосподарських потреб;

93 «Витрати на збут» – на вартість ремонтно-монтажних робіт для відділу збуту;

15 «Капітальні інвестиції» – на вартість ремонтно-монтажних робіт, пов'язаних з придбанням та створенням необоротних активів і доведенням їх до стану, придатного для експлуатації;

90 «Собівартість реалізації» – на вартість ремонтно-монтажних робіт, виконаних на сторону;

11 «Інші необоротні матеріальні активи», 20, 22 – на вартість інструментів та деталей, виготовлених в ремонтній майстерні, а також запчастин та інших матеріалів, отриманих з ремонттованих об'єктів.

Записи можуть бути також в дебет інших рахунків, що залежить від конкретних видів наданих робіт та послуг ремонтною майстернею.

9.28. Собівартість послуг з ремонту, проведеного ремонтною майстернею, зменшується на вартість матеріалів, отриманих при його проведенні, які придатні для подальшого використання та оприбутковані в складі запасів (це правило не стосується матеріалів, отриманих у разі ліквідації ремонтним підрозділом об'єктів необоротних активів).

Облік роботи автотранспорту

9.29. Витрати на роботу вантажного та іншого автотранспорту (за винятком легкових та пожежних автомобілів), який знаходиться в господарстві, обліковують на рахунку 234.2 «Автомобільний транспорт».

9.30. Основним первинним документом обліку роботи вантажного автотранспорту є Подорожній лист вантажного автомобіля. Для обліку роботи автобусів на перевезеннях пасажирів може застосовуватися Подорожній лист автобуса, а також форма Подорожнього листа вантажного автомобіля.

В Подорожньому листі відображають результати роботи автомобіля. Витрату пального за нормою визначають по загальному пробігу автомобіля та виконаному обсягу автомобільних перевезень. Фактичну витрату пального вираховують по записах у Подорожньому листі та лімітно-забірних картках.

9.31. Дані з подорожніх листів формують відповідні аналітичні реєстри в залежності від форми обліку, обраної на підприємстві. При автоматизованій обробці подорожніх листів застосовуються форми реєстрів, передбачені бухгалтерським програмним забезпеченням. При ручній обробці дані подорожніх листів переносять у Накопичувальну відомість обліку роботи вантажного автотранспорту, яка передбачена на кожну машину та водія і слугує для обліку кількості годин роботи водіїв в наряді, сум нарахованої заробітної плати, витрат нафтопродуктів і обсягу виконаних робіт (вантажним автотранспортом – у тонно-кілометрах, автотранспортом, задіяним на перевезенні пасажирів, і спеціальними автомобілями нетранспортного призначення – у машино-днях). В таких відомостях на кожного водія відкривають окрему сторінку. Записи проводять з подорожніх листів у хронологічному порядку.

В кінці місяця в накопичувальній відомості підраховують підсумки і складають зведену відомість по такій же формі, дані якої використовують для заповнення Звіту про витрати та вихід продукції інших виробництв (ф. № 5.6. с.-г.) або іншого реєстру, передбаченого обліковою політикою підприємства.

9.32. Для обліку роботи вантажного автотранспорту в сільськогосподарських підприємствах відкривають один аналітичний рахунок. Витрати на роботу вантажних автомобілів в аналітичному обліку показують за дебетом рахунку 234.2 по статтях витрат, частина яких ідентична витратам у ремонтній майстерні, а інша частина охарактеризована в пп.9.33-9.36 цих Методичних рекомендацій.

9.33. Окрім статті «Матеріали», у автотранспорті додатково виділяється стаття «Паливо», на яку списують вартість пального (бензин, газ, дизпаливо, в залежності від типу двигунів машин), мастильних матеріалів, які використовуються для забезпечення роботи і обслуговування автотранспорту. При цьому дебетується рахунок 234.2 та кредитується рахунок 203 «Паливо».

9.34. У статті «Витрати на виплати працівникам» по даному допоміжному виробництву включатимуться лише витрати на основну, додаткову оплату праці, гарантійні та компенсаційні виплати водіям та іншим працівникам, що зайняті безпосередньо на обслуговуванні автотранспорту. До цієї статті не включається оплата праці, нарахована вантажникам, експедиторам, іншим працівникам, які зайняті на перевезенні вантажів. Такі витрати відносять на ті рахунки, які використовують послуги вантажного автотранспорту (рахунки матеріальних цінностей, витрати виробництва, витрати збуту тощо).

9.35. До статті «Амортизація необоротних активів» відображають суми нарахованої амортизації не лише по автомобілях, а й по гаражах, майданчиках, навісах для утримання автомобілів, а також інших необоротних активах, що використовуються на обслуговуванні автомобільного транспорту. Якщо навіси, гаражі та майданчики використовуються лише для утримання автотранспортних засобів, які відносяться до даного підрозділу, то їх амортизація нараховується по дебету рахунку 234.2 та кредиту рахунку 13. У випадку використання зазначених вище споруд для паралеле-

льного утримання автотранспортних засобів та засобів машинно-тракторного парку витрати на амортизацію гаражів, навісів і майданчиків обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з подальшим розподілом цих витрат відповідно до кількості машино-місць, зайнятих засобами відповідних підрозділів протягом звітного періоду, по дебету рахунків 234.2, 235 та кредиту відповідного рахунку до рахунку 91.

9.36. На статтю «Витрати на утримання та ремонт необоротних активів» відносять суми витрат та ремонт та обслуговування автомобілів, гаражів, навісів, майданчиків та інших необоротних активів, що використовуються на потреби автотранспорту (з урахуванням абзацу 3 п. 4.6 цих Методичних рекомендацій). Якщо навіси, гаражі, майданчики використовуються лише для утримання автотранспортних засобів, які відносяться до даного підрозділу, то витрати на утримання і ремонт відображаються по дебету рахунку 234.2 та кредиту рахунків 234, 63, 68 тощо. У випадку використання цих споруд для паралельного утримання автотранспортних засобів та засобів машинно-тракторного парку витрати на утримання і ремонт обліковуються аналогічно витратам на амортизацію.

9.37. Статті «Відрахування на соціальні заходи», «Матеріали», «Малоцінні та швидкозношувані предмети», «Роботи і послуги», «Інші витрати» у автотранспорті відкриваються аналогічно статтям у ремонтній майстерні.

9.38. По кредиту рахунку 234.2 протягом звітного періоду відображають списання витрат по споживачах послуг автотранспорту відповідно обсягу виконаних автомобільних перевезень в тонно-кілометрах або витратах часу (перевезення людей, робота спеціальних машин). На вартість списаних послуг, аналогічно послугам ремонтної майстерні, дебетують рахунки 23,91,92,93, 99 тощо та кредитують рахунок 234.2. По кредиту цього рахунку також обліковують вартість відпрацьованих мастильних матеріалів від автомобілів, утримання за перевитрати нафтопродуктів з вини водіїв, які раніше були віднесені на витрати автотранспорту (у кореспонденції з дебетом рахунку 66), а також вартість спрацьованої автогуми, запасних частин, металобрухту, які були отримані з автотранспорту, в кореспонденції з рахунками матеріа-

льних цінностей (рахунок 20, здебільшого – рахунок 209 «Інші матеріали»).

9.39. Одиницею виміру перевезень вантажів є тонно-кілометр, а роботи спецмашин і обсягів перевезень людей – машино-години, які в кінці звітного періоду переводяться у машино-дні.

Для визначення собівартості виконаних робіт спочатку розраховують собівартість машино-дня. Для цього всі витрати на утримання автотранспорту (за мінусом відшкодованих працівниками автотранспорту перевитрат нафтопродуктів, вартості відпрацьованих мастильних матеріалів, вартості спрацьованої гуми, запчастин, металобрухту, які були отримані з автотранспорту) ділять на фактичну кількість машино-днів у роботі по всіх видах перевезень та інших робіт.

За собівартістю машино-дня виокремлюють витрати на перевезення людей та інші роботи, які не вимірюються у тонно-кілометрах. Після віднімання цієї частини витрат від загальних витрат по автотранспорту визначають собівартість робіт з перевезення вантажів шляхом ділення залишкової суми на обсяг транспортних робіт, виконаних у тонно-кілометрах.

9.40. Фактичні витрати на утримання автопарку щомісяця списують на відповідні об'єкти обліку пропорційно до обсягів спожитих послуг у машино-днях та тонно-кілометрах за визначеною їх собівартістю.

9.41. Витрати на утримання автокранів обліковують окремо і відносять на споживачів, виходячи з обсягу виконаних робіт чи відпрацьованого часу кожним з них. Витрати на утримання пожежних машин обліковують у складі адміністративних витрат; витрати на утримання легкових автомобілів відносять до адміністративних витрат, витрат на збут, загальновиробничих витрат в залежності від напрямків їх використання.

Облік роботи живої тяглової сили

9.42. Сільськогосподарські підприємства для перевезення вантажів всередині господарства, обслуговування тваринницьких ферм, допоміжних виробництв, для надання послуг населенню тощо використовують робочих тварин. Облік витрат на утримання таких тварин ведуть на рахунку 234.3 «Гужовий транспорт», на

якому відображають витрати по всіх видах робочої худоби (дорослі коні, воли тощо) та вихід послуг гужового транспорту за фактичною собівартістю, а також вихід приплоду та побічної продукції.

9.43. Витрати по живій тягловій силі обліковують на підставі первинних документів по списанню матеріальних цінностей (відомості витрати кормів, накладні, лімітно-забірні картки та інші), обліку оплати праці (табелі обліку робочого часу, облікові листи праці і виконаних робіт та ін.), наданих послуг (рахунки, накладні) тощо, групуючи їх у окремому примірнику Звіту про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв №5.6 с.-г або іншого реєстру, передбаченого обліковою політикою підприємства. При автоматизованій формі обліку застосовується реєстр, передбачений бухгалтерським програмним забезпеченням та обліковою політикою підприємства.

9.44. Для обліку роботи живої тягової сили відкривають один аналітичний рахунок. Витрати обліковують по статтях, встановлених на підприємстві. Частково номенклатура статей витрат подібна до витрат інших допоміжних виробництв (ремонтної майстерні, автопарку). При цьому особливості утримання робочих тварин вимагають виділення додаткових статей обліку витрат, охарактеризованих у пп. 9.45-9.50 цих Методичних рекомендацій.

9.45. На статтю «Матеріальні витрати» відноситься вартість будівельних та інших матеріалів, які використані для підтримання в робочому стані стаєнь та інших засобів, що використовуються в даному виробництві.

9.46. До статті «Корми» відносять вартість кормів, використаних на утримання робочої худоби. На вартість списаних кормів, що були використані на годівлю, дебетують рахунок 234.3 та кредитують рахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» (у разі використання покупних кормів), рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» (у разі використання кормів, вирощених на підприємстві), рахунок 231 (при випасанні кормів, щодо яких підприємством вибрана оцінка за фактичною собівартістю. Для кормів, які згодуються шляхом випасу і щодо яких підприємством обрано оцінку за справедливою вартістю, відбувається їх первісне визнання за дебетом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»).

Корми, які є власною сільськогосподарською продукцією, списані на гужовий транспорт в періоді їх виробництва, відносяться на цю статтю або за плановою собівартістю, яка в кінці року коригується до фактичної, або за справедливою вартістю, за варіантом оцінки, обраним на підприємстві, відповідно до п.12 П(С)БО 30. Підприємства, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, корми власного сільськогосподарського виробництва поточного року на цю статтю списують за справедливою вартістю.

Корми, які залишилися на підприємстві з минулих звітних періодів, відносяться на цю статтю за їх балансовою вартістю, яка дорівнює найменшій з двох оцінок: первісній вартості (вартості придбання, виробничій собівартості або справедливій вартості, визначеній при оприбуткуванні продукції) або чистій вартості їх реалізації.

Додатково на цю статтю відносяться витрати на приготування кормів для робочих тварин або частина витрат кормокухонь, виділених в окремі промислові виробництва (якщо такі функціонують на підприємстві), пов'язаних з приготуванням кормів для гужового транспорту; при цьому кредитується відповідний субрахунок (або аналітичний рахунок) до рахунку 233 «Промислові виробництва» та дебетується рахунок 234.3 «Гужовий транспорт».

9.47. На статтю «Засоби захисту тварин» відносять вартість медикаментів, біопрепаратів, які використані на профілактику хвороб та безпосереднє лікування тварин. На їх вартість дебетується рахунок 234.3 «Гужовий транспорт» та кредитується рахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

9.48. На статтю «Малоцінні та швидкозношувані предмети» обліковують вартість хомутів, віжок, вуздечок, іншої зброї та інших МШП, які використані для потреб даного виробництва.

9.49. На статті «Амортизація необоротних активів» відображають нараховані суми амортизації стаєнь, возів, зброї, строк корисного використання якої перевищує 1 рік, та інших необоротних активів, що використовуються гужовим транспортом. Також на цю статтю відноситься амортизація робочих тварин, оцінених підприємством за їх первісною вартістю, до того моменту, поки не з'явиться можливість визначити їх справедливу вартість.

9.50. До статті «Непродуктивні витрати» відносять втрати від падежу загиблих робочих тварин, за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум, що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо).

9.51. Статті «Роботи і послуги», «Витрати на виплати працівникам», «Відрахування на соціальні заходи», «Роботи і послуги», «Витрати на ремонт і утримання основних засобів», «Інші витрати» у гужовому транспорті відкриваються аналогічно статтям у автотранспорті та ремонтній майстерні.

9.52. Основною одиницею обліку роботи живої тяглової сили є робочий день (коне-день). Їх кількість встановлюють по облікових листах праці та виконаних робіт та інших первинних документах.

9.53. Конем-днем вважається робота однієї голови тварин протягом дня незалежно від відпрацьованого часу. Собівартість одного робочого дня визначається діленням загальної суми витрат на утримання живої тяглової сили (без вартості додаткових біологічних активів (приплоду), гною та іншої побічної продукції) на кількість відпрацьованих конем-днів (без роботи тварин на самообслуговуванні). Для цілей розрахунку еталонних конем-днів робота коней і волів прирівнюється до одиниці.

9.54. Для обчислення собівартості робіт живої тяглової сили від загальних витрат по даному рахунку віднімається вартість приплоду та побічної продукції, а залишок ділиться на кількість відпрацьованих конем-днів у звітному році.

9.55. Приплід оцінюється або за справедливою вартістю, або за собівартістю 60 кормо-днів утримання однієї голови дорослої робочої худоби. Кількість кормо-днів розраховується як сума кількості голів тварин за кожен день утримання їх в господарстві, що визначається за даними кількісного обліку тварин. Собівартість одного кормо-дня розраховується діленням всієї суми витрат на утримання робочої худоби на кількість кормо-днів.

9.56. Гній оцінюють за справедливою вартістю (вартістю можливої реалізації) або за вартістю підстилки та нормативно-розрахунковими витратами на його видалення із стаєнь.

9.57. Списання вартості робіт по споживачах протягом року (кварталу) проводиться за плановою собівартістю, яка при калькуванні коригується до фактичної.

9.58. Щомісячне списання послуг гужового транспорту проводиться за кредитом рахунку 234.3 та дебетом рахунків 231, 232, 233, 234, 90, 91, 92, та за рахунками інших споживачів послуг. На вартість приплоду від робочих коней дебетують відповідні субрахунки рахунку 21 «Поточні біологічні активи» (в залежності від використаного варіанту оцінки) з кредиту рахунку 234.3. Вартість гною відображають по дебету рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» та кредиту рахунку 234.3.

9.59. На періодичність визначення собівартості послуг гужового транспорту впливає порядок оцінки додаткових біологічних активів та готової сільськогосподарської продукції, обраний підприємством.

Якщо підприємство обліковує сільськогосподарську продукцію та додаткові біологічні активи за собівартістю, то собівартість послуг живої тяглової сили розраховується раз на рік. Після визначення фактичної собівартості робіт проводяться відповідні коригування шляхом додаткових проведень або сторнування записів за кредитом рахунку 234.3 та дебетом рахунків споживачів послуг та поточних біологічних активів.

Якщо підприємство здійснює первісне визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів за справедливою вартістю, собівартість послуг живої тяглової сили розраховується щоквартально або щомісячно, залежно від потреб підприємства. При цьому, окрім коригувань планової собівартості послуг до їх фактичного рівня, підприємство визнає дохід або витрати від первісного визнання приплоду робочих тварин шляхом порівняння їх справедливої вартості та собівартості, визначеної у порядку, передбаченому п.9.57 цих Методичних рекомендацій. Позитивна різниця між справедливою вартістю приплоду та його собівартістю визнається доходом, на суму якого здійснюється бухгалтерське проведення по дебету рахунку 234.3 та кредиту рахунку 710.

Позитивна різниця між собівартістю приплоду та його справедливою вартістю визнається витратами, на суму яких здійсню-

ється бухгалтерське проведення по дебету рахунку 940 та кредиту рахунку 234.3.

9.60. Витрати на утримання молодняка робочих коней до досягнення ними продуктивного віку на рахунку 234.3 не обліковуються, а відображаються на рахунку 232 «Тваринництво».

9.61. На сільськогосподарських підприємствах робочі коні можуть бути закріплені за конкретними виробничими підрозділами, в яких вони використовуються, наприклад, на тваринницькій фермі, у тракторній бригаді тощо. В таких випадках витрати на утримання робочих коней можна відносити безпосередньо на конкретний підрозділ, відкриваючи аналітичні статті витрат до рахунків цих підрозділів, і не обліковувати на окремому рахунку допоміжних виробництв.

Облік витрат по електропостачанню, тепlopостачанню, водопостачанню та інших допоміжних виробництвах

9.62. Окрім допоміжних підрозділів, облік у яких охарактеризовано у пп. 9.9-9.62 цих Методичних рекомендацій, сільськогосподарське підприємство може мати енергетичні виробництва та інші види допоміжних виробництв. По кожному з них витрати обліковують на окремому рахунку по встановлених статтях. Списують витрати щомісяця шляхом віднесення їх на споживачів відповідно обсягу наданих послуг або виконаних робіт.

9.63. Для обліку витрат та виходу послуг енергетичних виробництв відкривається рахунок 234.4 «Енергетичні виробництва». На ньому за окремими аналітичними рахунками окремо обліковують витрати на електро-, тепло- і газопостачання, а також на експлуатацію холодильного обладнання.

9.64. До витрат енергетичних виробництв включаються витрати, пов'язані з обслуговуванням, експлуатацією та ремонтом енергетичного господарства, а також витрати на передачу споживачам енергії, яка виробляється (утримання електромереж, паропроводів, газопроводів тощо).

9.65. Витрати в енергетичних виробництвах обліковуються за статтями, частина з яких аналогічна витратам інших допоміжних виробництв. До таких належать витрати за статтями «Витрати на виплати працівникам», «Витрати на соціальні заходи», «Мате-

ріали», «Малоцінні та швидкозношувані предмети», «Роботи і послуги», «Витрати на ремонт і утримання необоротних активів», «Амортизація необоротних активів», «Інші витрати», які відкриваються для відображення витрат на утримання і експлуатацію енергетичних виробництв. Водночас в енергетичних виробництвах додатково відкриваються статті, передбачені п. 9.67 та п.9.68 цих Методичних рекомендацій.

9.66. На статтю «Паливо» у цих виробництвах відносять вартість пального (бензину, газу, дизпалива), твердого і газоподібного палива, які використані для вироблення енергії. На вартість таких витрат дебетуються аналітичні рахунки до рахунку 234.4 та кредитується рахунок 203.

9.67. По статті «Енергія» обліковують вартість енергії власних електростанцій, устаткування, яке виробляє холод, котельні, пароутворюючих станцій тощо, які використані для забезпечення енергетичних виробництв. На цю статтю відноситься і вартість покупної енергії. При цьому дебетуються відповідні аналітичні рахунки до рахунку 234.4 та кредитується рахунок 63 або інші аналітичні рахунки до рахунку 234.4, за характером взаємозв'язку виробництв.

9.68. За потребою статті витрат у енергетичних виробництвах можуть бути доповнені, деталізовані та агреговані.

9.69. Для обліку витрат по забезпеченню підприємства електричною енергією відкривають окремий аналітичний рахунок «Електропостачання» до рахунку 234.4 «Енергетичні виробництва».

Сільськогосподарські підприємства одержують електроенергію зі сторони або виробляють на власних електростанціях. Якщо підприємство має власну електростанцію, то облік її роботи ведуть в журналі обліку роботи електрогенератора. В ньому щоденно проводять запис про роботу електрогенератора та кількість виробленої електроенергії. На підставі таких записів в кінці місяця складають звіт про роботу електростанції.

Якщо електроенергію одержують зі сторони, то вартість її записують на підставі отриманих рахунків від постачальників.

Витрати на електропостачання відображають на підставі первинних документів, що підтверджують відповідні витрати по статтях.

Витрати на експлуатацію електричних станцій та генераторів, які приєднані до агрегатів, які використовуються в основних та допоміжних виробництвах (наприклад, до доїльних установок, пересувних кормокухонь, зварювального обладнання тощо), не відносять до витрат енергетичних виробництв, а включають в основні витрати відповідних підрозділів, для цілей яких така енергія генерується.

Завідуючий електростанцією або електрик в кінці місяця складає звіт про використання електроенергії, в якому зазначає розподіл електроенергії по споживачах. Дані для заповнення звіту беруть із лічильників, а при їх відсутності – встановлюють розрахунковим шляхом (за балансами енергії).

Собівартість 1 кВт-год. Електроенергії вираховують щомісяця шляхом ділення всіх витрат (включаючи вартість електроенергії, отриманої зі сторони) на кількість спожитої електроенергії (без урахування електроенергії, використаної електрогосподарством). Собівартість електроенергії щомісяця списують на споживачів по кількості кіловат-годин. При цьому дебетують відповідні субрахунки та аналітичні рахунки до рахунків 23, 91, 92 та інші залежно від каналів споживання електроенергії, кредитуючи аналітичний рахунок «Електропостачання» до рахунку 234.4 «Енергетичні виробництва».

9.70. Витрати по утриманню котельень та облік виконаних послуг по теплопостачанню ведуть на окремому аналітичному рахунку «Теплопостачання» до рахунку 234.4 «Енергетичні виробництва». Облік ведуть аналогічно електропостачанню. У цьому виробництві калькулюють собівартість 1Гкал теплоенергії. Розрахунок проводять шляхом ділення суми витрат по виробництву, придбанню та передачі споживачам теплової енергії на її загальну кількість (без урахування енергії, що використана на власні потреби котельні, та втрат її в мережі). Теплоенергію відносять щомісяця на користувачів, виходячи з її кількості і собівартості.

Якщо котельні та інші теплові установки розміщені у структурних підрозділах підприємства (ферми, їдальні тощо) і обслуговують лише ці підрозділи, то витрати на теплоенергію, що виробляється в них, обліковуються в складі витрат відповідних підрозділів.

9.71. Витрати на утримання газового господарства обліковують на окремому аналітичному рахунку «Газопостачання» до рахунку 234.4 по встановлених статтях. До цих витрат відносять вартість одержаного газу, а також інші витрати по утриманню газового господарства, аналогічно іншим видам енергетичних виробництв.

Собівартість 1 м³ газу розраховують шляхом ділення витрат по газопостачанню на загальну кількість газу. Відпущений газ щомісяця списують на споживачів, виходячи з його кількості та собівартості, записуючи по дебету рахунків 23, 90, 91, 92, 93 та інших рахунків і по кредиту рахунку 234.4.

У підприємствах, в яких використовується лише скраплений (балонний) газ, доцільно розраховувати собівартість 1 кг газу, по якій списується собівартість на споживачів.

9.72. Облік витрат на утримання холодильних установок ведуть на окремому аналітичному рахунку «Холодильне обладнання» до рахунку 234.4. Накопичені протягом місяця витрати по статтях розподіляють по об'єктах пропорційно до центнеро-днів зберігання продукції в холодильних камерах або спеціальних сховищах.

Витрати по холодильному обладнанню, яке використовується безпосередньо при виробництві продукції (наприклад, по охолоджувачах молока на фермах чи холодильних установках у виробництвах по переробці продукції тваринництва), включають безпосередньо до вартості виробництва такої продукції.

9.73. За відсутності встановлених приладів для вимірювання кількості енергії, холоду, пару тощо (лічильників, манометрів та ін.) по всіх енергетичних виробництвах кількість енергії визначають за балансами енергії, в яких проводиться розрахунок розподілу кожного виду енергії між споживачами залежно від потужності і тривалості роботи агрегатів, а також залежно від площ споруд, приміщень, будівель та залежно від інших виробничо-технічних показників, які дають можливість визначити кількість використуваної енергії відповідними об'єктами списання собівартості послуг.

9.74. Одним з видів допоміжних виробництв є водопостачання. Для обліку витрат по цьому виробництву і виходу води

сільськогосподарські підприємства відкривають рахунок 234.5 «Водопостачання». На цей рахунок відкривають окремий примірник Звіту № 5.6. с.-г або іншого регістру, передбаченого обліковою політикою підприємства., на якому ведеться облік по тих же статтях витрат, що присутні і в інших допоміжних виробництвах, та проводиться списання використаної води по споживачах. На цьому рахунку обліковуються витрати на утримання і експлуатацію свердловин, водозабірних вузлів, водогонів, внутрішніх мереж та іншого обладнання для водопостачання, а також витрати на отримання води від водопостачальницьких організацій. Витрати на утримання свердловин, пристроїв і водогонів та витрати на отримання води з інших джерел, які не пов'язані з центральною водозабезпечувальною системою і які можна прямо ідентифікувати за відокремленими об'єктами, відносять безпосередньо на витрати відповідних виробництв та підрозділів, які використовують воду. Витрати на утримання насосних установок, які обслуговують поля, ферми, пасовища, ставки, структурні підрозділи, відносять на витрати рослинництва, тваринництва та інші відповідні підрозділи.

Собівартість 1 м³ води визначається шляхом ділення витрат по водопостачанню на загальну кількість одержаної води. Відпущену воду щомісяця списують на споживачів, виходячи з її кількості і собівартості, записуючи по дебету рахунків 23, 90, 91, 92, 93 та інших і по кредиту рахунку 234.5.

Розподіл води по споживачах проводиться на підставі звіту, який заповнюють по даних лічильників або розрахунковим шляхом. Розрахунковий шлях передбачає складання балансу використання води, де наводиться розрахунок розподілу води між споживачами залежно від потужності підрозділів, їх потреби в воді та власне потужності обладнання, що передає воду.

9.75. При наявності на підприємстві інших видів допоміжних виробництв витрати по встановлених статтях по кожному з них обліковують на окремих аналітичних рахунках і щомісяця розподіляють по споживачах, вибираючи відповідну базу для розподілу.

Облік витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання

9.76. Сільськогосподарські підприємства здійснюють значні витрати на експлуатацію машинно-тракторного парку, комбайнів, самохідних машин, будівельних машин і механізмів тощо. Для обліку таких витрат використовують рахунок 235 «Утримання машинно-тракторного парку». По дебету цього рахунку обліковують витрати, а по кредиту відображають списання вартості наданих послуг по споживачах.

9.77. Первинний облік роботи машинно-тракторного парку (у тому числі по роботах, виконаних на комбайнах) ведуть в облікових листах тракториста-машиніста та дорожніх листах трактора. Облікові листи виписують окремо на кожного механізатора і ведуть протягом 10-15 днів. В них записують відпрацьований час, вид і обсяг виконаних робіт, кількість виконаних змінних норм, витрату палива за нормою і фактично, нараховану оплату праці тощо.

9.78. Обсяг виконаних робіт відображають у фізичних одиницях і в перерахунку на умовні еталонні гектари, кількість яких вираховують за кількістю виконаних нормозмін, змінними нормами виробітку та коефіцієнтами переведення фізичних гектарів у еталонні. На Україні за базу змінного еталонного виробітку взято виробіток трактора ДТ-75 – 1 га на годину. За коефіцієнтом переведення фізичних тракторів в умовні визначають їх еталонний змінний виробіток (коефіцієнт переведення множать на тривалість зміни в годинах). В залежності від кількості виконаних нормозмін визначають обсяг роботи в умовних еталонних гектарах.

9.79. На підставі первинних документів на витрати по утриманню машинно-тракторного парку проводять записи у накопичувальну відомість обліку використання машинно-тракторного парку. На кожного тракториста-машиніста в ній використовують окрему сторінку. Щомісячно у відомості підбиваються підсумки, які узагальнюють в цілому по господарству, використовуючи окремих бланк названої відомості.

9.80. Облік утримання машинно-тракторного парку ведеться за статтями, які відкриваються аналогічно іншим допоміжним ви-

робництвам (зокрема, автопарку). При цьому віднесення витрат до окремих статей має особливості, зазначені в п.9.82 та п.9.83 цих Методичних рекомендацій.

9.81. Зокрема, на статті «Паливо» обліковується лише вартість нафтопродуктів, використаних на транспортних роботах тракторів (за винятком транспортних робіт у рослинництві). Вартість використаних нафтопродуктів на сільськогосподарських роботах на цю статтю не відносять, а списують безпосередньо на відповідні об'єкти обліку в рослинництві.

9.82. На статтю «Витрати на виплати працівникам» не відносять оплату праці трактористів-машиністів на сільськогосподарських роботах у рослинництві, яка відноситься прямо на відповідні сільськогосподарські культури та інші об'єкти обліку по рослинництву.

Оплата праці трактористів-машиністів та інших працівників машинно-тракторного парку, що не пов'язана з виконанням сільськогосподарських робіт у рослинництві, відноситься на цю статтю обліку машинно-тракторного парку.

9.83. Витрати по інших статтях відображаються по дебету рахунку 235 у повній сумі.

9.84. Особливістю утримання машинно-тракторного парку є те, що у разі спільного використання гаражів, навісів та майданчиків для зберігання техніки цим підрозділом та автотранспортом, витрати на амортизацію, ремонт та утримання таких місць зберігання та їх охорону відносяться до загальновиробничих витрат з подальшим розподілом між цими підрозділами пропорційно кількості зайнятих машино-місць.

9.85. Обліковані витрати по рахунку 235, крім прямих витрат на оплату праці та нафтопродукти, що відносяться до транспортних робіт, в кінці звітного періоду розподіляють між механізованими і транспортними роботами пропорційно обсягу виконаних робіт в переводі на умовні еталонні гектари.

9.86. Витрати на утримання та експлуатацію зернозбиральних, картоплюзбиральних, бурякозбиральних комбайнів та інших самохідних машин обліковують на окремих аналітичних рахунках, які відкриваються по видах машин. Списують зазначені витрати аналогічно, як і по машинно-тракторному парку: прямі ви-

трати на оплату праці та нафтопродукти відносять прямо на відповідні об'єкти обліку, а інші витрати збирають на відкритих аналітичних рахунках, а собівартість послуг списують пропорційно зібраним площам або іншим базам розподілу, визначеним обліковою політикою підприємства.

Порядок закриття рахунків обліку допоміжних виробництв

9.87. Витрати допоміжних підрозділів, безпосередньо понесені ними, потребують розподілу не лише між основними галузями. Розподіл таких витрат ускладнюється, якщо допоміжні виробництва надають послуги одне одному та іншим підрозділам.

9.88. Визначення послідовності закриття рахунків допоміжних виробництв сільськогосподарських підприємств проводиться за таким правилом послідовності: від допоміжних виробництв із найменшим об'ємом спожитих послуг інших допоміжних виробництв і максимальною кількістю споживачів їх послуг до допоміжних виробництв із максимумом спожитих послуг інших допоміжних виробництв і мінімальною кількістю споживачів їх послуг.

9.89. При визначенні послідовності закриття рахунків враховують, наскільки роботи і послуги одного допоміжного виробництва є важливими для забезпечення роботи іншого.

9.90. У сільськогосподарських підприємствах закриття аналітичних рахунків виконується з дотриманням такої черговості:

- Û електропостачання,
- Û газопостачання,
- Û тепlopостачання,
- Û водопостачання,
- Û ремонтна майстерня,
- Û холодильні установки,
- Û автотранспорт,
- Û жива тяглова сила,
- Û машинно-тракторний парк.

9.91. Враховуючи цей перелік та правило, зазначене у п. 9.90 цих Методичних рекомендацій, сільськогосподарські підприємства проводять оцінку особливостей власного виробництва та визначають оптимальну черговість закриття допоміжних виробництв.

9.92. Для розподілу витрат допоміжних виробництв між собою та на основні підрозділи підприємства використовується один з методів, передбачених пп. 9.95 цих Методичних рекомендацій.

9.93. Розподіл витрат допоміжних виробництв у сільськогосподарських підприємствах проводиться за одним із наступних методів:

- Метод прямого розподілу;
- Метод послідовного розподілу;
- Метод взаємних послуг.

9.94. Якщо підприємством використовується метод прямого розподілу або метод взаємних послуг, черговість закриття рахунків не визначається.

9.95. Метод прямого розподілу передбачає, що витрати допоміжних виробництв списуються одразу безпосередньо на основні підрозділи, а взаємні послуги допоміжних виробництв не враховуються. При цьому складаються розподільні таблиці, в яких вираховується питома вага наданих кожним виробництвом послуг по кожному зі споживачів. Кількість послуг, наданих кожним з допоміжних виробництв, що стосується всіх підрозділів, крім інших допоміжних, береться за 100%. Виходячи з неї, розраховується питома вага витрат, що стосуються різних підрозділів. Наприклад: Питома вага наданих електрогосподарством послуг іншим допоміжним виробництвам становить 20%. За методом прямого розподілу витрати електрогосподарства розподілятимуться між 80% послуг, наданих основним підрозділам, і якщо, питома вага спожитої електроенергії рослинництвом становить 30%, а тваринництвом – 50%, то загальна сума витрат по електрогосподарству розподілятиметься між рослинництвом і тваринництвом за коефіцієнтами 30/80 та 50/80.

9.96. Метод послідовного розподілу передбачає, що витрати кожного допоміжного підрозділу послідовно розподіляються між іншими допоміжними виробництвами та всіма іншими підрозділами. Першими при цьому методі розподіляються витрати того допоміжного підрозділу, який найменше обслуговується іншими підрозділами. Якщо таких підрозділів кілька, то з них вибирається той, сума витрат якого більша. Загальна сума послуг, надана іншим споживачам допоміжним виробництвом, яке закривається

першим, становить 100%; відповідно, і знаменник при розподілі обсягів послуг між споживачами становить 100%. Для другого в порядку черговості закриття допоміжного виробництва при визначенні коефіцієнтів розподілу витрат від загального обсягу послуг у відсотковому вираженні, наданих іншим виробництвом, віднімається питома вага послуг, наданих цим виробництвом підрозділу, витрати якого закривається першими. Наприклад: першим закривається рахунок електрогосподарства, а другим – газопостачання. Питома вага наданих газовим господарством послуг електрогосподарству в структурі наданих послуг іншим виробництвам становить 5%. При цьому розподіл загальної суми витрат газового господарства проводитиметься не за знаменником 100%, а за знаменником 95%. Тобто якщо 45% послуг газового господарства (45% від загальної кількості використаного газу) спожито відділом тваринництва, то віднесення витрат цього допоміжного підрозділу на витрати по утриманню ферм проводитиметься за коефіцієнтом $45/95$, помноженим на загальну суму витрат по газовому господарству. Сукупні витрати газового господарства збільшаться на суму розподілених витрат електрогосподарства. При наступному закритті витрат, наприклад, ремонтної майстерні, знаменник для розрахунку сум витрат, які списуватимуться на незакриті допоміжні виробництва та на основні підрозділи, буде дорівнювати різниці між 100% та питомою вагою послуг ремонтної майстерні, наданих електрогосподарству та газовому господарству, у загальній структурі наданих ремонтною майстернею послуг. Витрати ремонтної майстерні будуть збільшені на суму наданих послуг електрогосподарством та газовим господарством. І так далі, до закриття рахунку останнього за черговістю допоміжного виробництва.

9.97. При застосуванні методу взаємних послуг спочатку розподіляються послуги допоміжних виробництв між собою. У підсумку утворюється нова сума накопичених витрат допоміжних виробництв. Ці суми потім розподіляються між іншими підрозділами за методом прямого розподілу. Наприклад: 7% послуг електрогосподарства надано ремонтній майстерні, а ремонтною майстернею надано послуг електрогосподарству, питома вага яких – 5%. Відповідно, 7% витрат електрогосподарства відносяться в де-

бет рахунку витрат ремонтної майстерні і віднімаються від витрат електрогосподарства; аналогічно і 5% витрат ремонтної майстерні відносяться в дебет рахунку електрогосподарства та віднімаються від витрат ремонтної майстерні. Після здійснення такого перерозподілу між витратами допоміжних господарств нові суми визначених витрат по дебету відповідних субрахунків відносяться на основні підрозділи методом прямого розподілу.

10. ОБЛІК ВИТРАТ ТА ПОРЯДОК КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДСОБНИХ ПРОМИСЛОВИХ ВИРОБНИЦТВ

Об'єкти обліку і статті витрат промислових виробництв

10.1. Промислові виробництва у сільськогосподарських підприємствах умовно поділяють на дві групи:

Ї Промислові виробництва, які займаються переробкою сільськогосподарської продукції або виготовленням матеріалів сільськогосподарського призначення;

Ї Виробництва, які організовані аналогічно виробництву в галузях промисловості, технологічно незалежні від виробництва сільськогосподарської продукції.

Виробництвами з переробки сільськогосподарської продукції є млини, олійні, крупорушки, консервні підрозділи, пункти забою худоби і птиці, цехи для виробництва напівфабрикатів, ковбас, цехи переробки овочів, картоплі, виноробне виробництво, цехи для переробки олійних культур тощо. Виробництвами, які займаються виготовленням матеріалів сільськогосподарського призначення, є цехи по виробництву комбікормів.

Інші промислові виробництва включають виробництва з виготовлення будівельних матеріалів (пилорами, цегельні, черепичні заводи, цехи з виробництва вапна, підрозділи з розпилювання лісоматеріалів, добування щебеню тощо) та інші виробництва, такі як столярні майстерні, торфорозробки тощо.

10.2. Об'єктами обліку підсобних (промислових) виробництв з переробки сільськогосподарської продукції є конкретні

виробництва, а об'єктами визначення собівартості продукції – види продукції, що виробляються в них. По виробництву будівельних матеріалів та інших виробництвах об'єктами обліку є конкретні підрозділи та види продукції.

10.3. Витрати промислових виробництв групують за статтями, перелік яких підприємство визначає самостійно. З метою забезпечення співставності інформації про витрати за статтями, підрозділами, видами продукції та господарствами облік витрат у промислових виробництвах ведеться за типовими статтями, які наведені у пп.10.4-10.15 цих Методичних рекомендацій.

10.4. За статтею «Витрати на виплати працівникам» відображають основну і додаткову оплату праці працівників, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі по переробці продукції, виготовленню виробів тощо.

10.5. За статтею «Відрахування на соціальні заходи» відображають нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших витрат на соціальний захист працівників, безпосередньо зайнятих у промислових виробництвах.

10.6. За статтею «Паливо та мастильні матеріали» відображають вартість палива та мастил, використаних при проведенні технологічних операцій (варіння, обсмаження, нагрівання, сушіння тощо).

10.7. За статтею «Сировина та матеріали» включають вартість сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції, а саме:

• у цехах по виробництву кормів – вартість зерна, зерноsumішей, трав'яного борошна, жому, кормових дріжджів, сухого перегону, м'ясокісткового та рибного борошна, мінеральної сировини, мікродобавок та інших компонентів;

• на млині, крупорушці – вартість зерна;

• на олійниці – вартість насіння соняшника;

• у разі первинної обробки льону та продукції інших луб'яних культур – вартість соломки, трести;

• у цехах по переробці овочів, фруктів та картоплі – вартість овочів, фруктів і картоплі, бобових, спецій, консервантів та інших продуктів;

Û у виноробних цехах – вартість винограду, плодів та ягід, виноматеріалів, сокоматеріалів, спирту-ректифікату, цукру, коньячного спирту, лимонної кислоти тощо;

Û у цехах забою худоби – вартість худоби, птиці, звірів, кролів, каракульських ягнят;

Û у підрозділах по переробці молока – вартість молока, молочних продуктів, цукру та інших продуктів;

Û на пилорамі – вартість деревини;

Û у цегельному виробництві – вартість глини, піску тощо;

Û у столярних майстернях – вартість дощок і деревини.

10.8. Сільськогосподарська продукція власного виробництва поточного року, яка використовується як сировина в підсобних промислових виробництвах, включається до цієї статті або за собівартістю, або за справедливою вартістю, залежно від методу оцінки, обраного на підприємстві. На підприємствах, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, така продукція включається до витрат за справедливою вартістю.

10.9. Вартість використаних сировини та матеріалів зменшується на вартість зворотних відходів, що виникли в процесі виготовлення готової продукції, якщо не можуть бути використані за прямим призначенням. Зворотні відходи виключаються з витрат за цінами можливої реалізації

10.10. За статтею «Роботи та послуги» відображають витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами. До цієї статті включають вартість послуг власного транспорту (автомобільного, тракторного), електро-, тепло-, водо- та газопостачання тощо. На об'єкти обліку промислових виробництв вартість послуг власних допоміжних виробництв відноситься в порядку їх розподілу, а послуги зі сторони – за рахунками та актами на приймання-здачу виконаних робіт.

10.11. За статтею «Витрати на ремонт основних засобів» відображають витрати, пов'язані з ремонтом основних засобів, що використовуються у відповідних виробництвах (з урахуванням абзацу 3 п. 4.6 цих Методичних рекомендацій).

10.12. По статті «Витрати на амортизацію необоротних активів» обліковують амортизаційні відрахування по будівлях, спорудах, машинах, устаткуванню та інших об'єктах необоротних активів, що нараховуються за методами, визначеними обліковою політикою підприємства відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку та податкового законодавства.

10.13. У статті «Інші витрати» відображають вартість спецодягу та спецвзуття, що їх видають працівникам промислових виробництв, платежі за обов'язкове страхування майна, витрати, пов'язані з використанням природної сировини, вартість тари тощо.

10.14. До складу статті «Непродуктивні витрати» відноситься брак у виробництві з урахуванням абзацу 2 п. 9.22 цих Методичних рекомендацій. Вартість браку відноситься на собівартість продукції, під час виробництва якої він допущений. На витрати від браку списують вартість забракованої продукції, сировини і матеріалів, а також витрати по виправленню браку.

10.15. За статтею «Непрямі витрати» відображають цехові, загальновиробничі витрати, які розподіляють між об'єктами обліку промислових виробництв. За базу для розподілу непрямих витрат беруть суму прямих витрат, витрати на оплату праці або витрати праці в натуральному вимірі, об'єми виробництва продукції у вартісному вираженні тощо.

Аналітичний та синтетичний облік в промислових виробництвах

10.16. Аналітичний облік в промислових виробництвах ведуть по об'єктах, якими є види продукції, яка виготовляється (робіт, послуг), замовлення (залежно від методу обліку витрат, обраного для конкретних об'єктів) тощо.

10.17. Облік виробництва продукції допоміжних промислових виробництв ведуть на рахунку 23 «Виробництво», субрахунок 233 «Промислові виробництва». За дебетом субрахунку 233 відображають витрати на виробництво та брак, а за кредитом – вихід готової продукції та нестачі. На сільськогосподарських підприємствах, які ведуть облік за журнально-ордерною формою, для обліку витрат промислових виробництв застосовуються Звіти про ви-

трати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв № 5.6. с.-г. На підприємствах, які застосовують інші форми обліку, використовуються реєстри, передбачені обліковою політикою підприємства.

10.18. Примірна кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку витрат та виходу продукції промислових виробництв представлена в Додатку 4 до цих Методичних рекомендацій.

10.19. Продукція підсобних промислових виробництв оприбутковується за фактичною собівартістю. В тих випадках, коли фактична собівартість продукції власного виробництва, яку переробляють (вартість сировини), невідома, готову продукцію від переробки на промислових виробництвах оприбутковують за плановою собівартістю з коригуванням у кінці року до фактичної собівартості.

Підприємства, які застосовують оцінку сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, оприбуткування за плановою собівартістю не проводять, оскільки на момент калькулювання собівартості продукції промислового виробництва відома вартість сільськогосподарської сировини, яка не залежить від витрат на біологічні перетворення сільськогосподарської продукції.

10.20. Промислові виробництва можуть мати незавершене виробництво. До нього відносять незакінчені вироби, закладені на витримку матеріали (соки, сусло), витрати по заготівлі глини, піску, які не були використані на виготовлення цегли в звітному періоді, незакінчені роботи по замовленнях тощо. Незавершене промислове виробництво оцінюють за фактичними витратами. Вартість незавершеного виробництва на кінець звітного періоду залишається по дебету рахунку 233.

Особливості обліку витрат і порядок калькулювання собівартості продукції промислових виробництв

10.21. Сільськогосподарські підприємства займаються промисловою переробкою як власної, так і давальницької продукції.

10.22. Собівартість продукції виробництв, що здійснюють переробку лише власної продукції, розраховується діленням витрат на переробку та вартості переробленої продукції (без побічної продукції) на кількість одержаної основної продукції.

10.23. Якщо здійснюється одночасно переробка власної і давальницької сировини, то собівартість продукції визначають в три етапи:

ü обчислюється собівартість переробки одиниці сировини (виконаної роботи) шляхом ділення витрат по переробці (без вартості сировини) на кількість переробленої сировини (власної і давальницької);

ü обчислюється собівартість власної продукції шляхом ділення витрат, які визначаються множенням собівартості одиниці переробки на кількість переробленої власної сировини, плюс вартість сировини, на кількість одержаної з переробки власної готової продукції;

ü обчислюється собівартість послуг з переробки шляхом множення собівартості одиниці переробки на кількість переробленої сировини замовників.

10.24. Переробка зерна

Об'єктами для калькулювання собівартості робіт на млинах є переробка 1т зерна або 1т готової продукції (борошна або дерті). При переробці зерна інших підприємств та фізичних осіб проводиться окреме визначення собівартості власної та давальницької продукції.

Зерно із складу передають для розмелювання по накладних. Завідуючий млином (мірошник), приймаючи продукцію, виписує помольну квитанцію в двох примірниках, один з яких залишається в млині, а другий передається помольцю.

Особа, яка здала зерно на розмелювання, оплачує вартість розмелювання і для одержання від млина борошна пред'являє свій примірник помольної квитанції. Видача продукції із млина проводиться за підписом помольця на помольній квитанції.

Для цілей калькулювання собівартості кожного виду продукції (борошна та дерті) вартість переробленого зерна відносять прямо на неї, а витрати на переробку розподіляють між видами продукції пропорційно умовній кількості сировини. Для перерахунку продукції в умовну кількість використовують продуктивність млина при виготовленні конкретних видів продукції. Зазвичай при переробці зерна на борошно продуктивність млинів нижча, ніж при переробці на дерть. Тому перероблене на борошно зе-

рно переводять в умовні одиниці за коефіцієнтом 1,0, а для переводу зерна, перемеленого на дерть – за коефіцієнтом, який дорівнює різниці між коефіцієнтом 1,0 та коефіцієнтом різниці продуктивності млина при виробництві різних видів продукції.

При наданні послуг млинів стороннім особам витрати на переробку власної сировини та сировини замовника розмежовуються, для чого визначається собівартість 1ц розмелювання зерна шляхом ділення витрат млина на переробку без вартості сировини на загальну кількість зерна в перерахунку на умовну. За собівартістю переробки та кількістю давальницької сировини визначають розмір витрат на виконання робіт на сторону. Залишок витрат для цілей визначення собівартості отриманої продукції (борошна і дерті) додають до вартості переробленого зерна, віднімають вартість побічної продукції (висівок тощо) і ділять на вихід готової умовної продукції, розподіляючи потім собівартість між борошном і дертю за коефіцієнтами потужності.

На великих млинах одержують борошно різних сортів. Для цілей калькулювання його переводять по коефіцієнтах в умовну продукцію, яку і використовують для розподілу витрат по помелу між конкретними видами продукції.

10.25. Олійне виробництво

При переробці насіння олійних культур (соняшник, ріпак, коноплі, льон) витрати обліковують, як правило, на одному аналітичному рахунку. При значному обсязі переробки облік витрат організовують за культурами.

В результаті переробки отримують основну продукцію – олію, та побічну продукцію – макуху і лушпиння. Побічну продукцію оцінюють за вартістю можливої реалізації або за ціною використання, яка може розраховуватися за вмістом кормових одиниць та ціною на «еталонну культуру» – овес. Від загальної суми витрат віднімають вартість макухи, а решту ділять на кількість одержаної олії, визначаючи таким способом собівартість олії.

Якщо на олійниці переробляють власну і давальницьку сировину, то калькулюють собівартість переробки одного центнера насіння і по ній розподіляють витрати між переробкою власної і давальницької сировини аналогічно борошномельному виробництву.

10.26. Переробка овочів і фруктів

В сільськогосподарських підприємствах можуть бути створені цехи по переробці овочів і фруктів: консервування, соління, квашення, сушіння тощо.

Витрати в таких виробництвах обліковують окремо по кожному виду продукції, переробку якої здійснюють – консервування яблук, консервування огірків, квашення капусти тощо. У витрати включають також вартість перероблених овочів і фруктів та різних компонентів (сіль, оцет, перець тощо). Відходи оцінюють за цінами їх можливого використання, як правило, для годівлі тварин. Витрати, які не можуть бути прямо віднесені на певний вид продукції, обліковують окремо (цехові витрати) і розподіляють між окремими її видами пропорційно кількості вироблених умовних банок. Обсяг виробленої продукції за коефіцієнтами переводять в умовні банки. Для продукції, яку вимірюють в одиницях маси (пасти, соуси, повидло, варення), за умовну банку прийнято банку консервів масою нетто 400 г, а для продукції, яку вимірюють в одиницях об'єму (консервовані овочі, фрукти, компоти) – банку об'ємом 353,4 куб. см. Собівартість 1000 умовних банок продукції визначають діленням суми витрат (без вартості побічної продукції) на кількість умовних банок (в тисячах штук). Якщо з однієї і тієї ж сировини виготовляють консерви різної розфасовки, застосовуються наступні коефіцієнти переведення фізичних банок в умовні за співвідношенням об'єму фізичного в літрах та об'єму умовних банок: 1л=2,83, 1,5л=4,24, 2л=5,66, 3л=8,48, 10л=28,3.

Аналогічно розраховують собівартість продукції соління. Вартість компонентів (сіль, перець, часник тощо) враховують прямим методом, а при неможливості їх прямого віднесення розподіляють за технологічними нормами, передбаченими рецептурою виготовлення продукції. Непрямі витрати розподіляють пропорційно кількості виробленої продукції або цін її реалізації.

Аналогічно вираховують собівартість продукції в сушильно-му виробництві (сушіння яблук, груш тощо). Непрямі витрати тут розподіляють між видами продукції пропорційно до центнероднів перебування продукції на сушильнихх.

10.27. Переробка і сортування продукції

Витрати по сортуванню зерна, переробці картоплі, коренеплодів, овочів та іншої продукції власного виробництва минулого року або купованої обліковують окремо за кожним з видів продукції. У витрати відносять також вартість продукції, яка сортується або переробляється. Фактична собівартість продукції після переробки складається із вартості переробленої продукції плюс витрати по переробці, розфасовці та упаковці, за мінусом вартості використуваних відходів в оцінці за цінами можливого їх використання (по вмісту кормових одиниць і собівартості їх у коренеплодах або зеленій масі силосних культур (або по ціні вівса), наявності повноцінного зерна).

10.28. Виробництво комбікормів

При виробництві комбікормів, вітамінно-трав'яного борошна, гранульованих кормів, брикетів, кормосумішей тощо розраховують собівартість кожного виду продукції окремо. У витрати включають вартість продукції, що відпущена в переробку, плюс витрати по переробці. Кормові добавки відносять прямо на конкретний вид продукції. Непрямі (цехові) витрати на переробку розподіляють пропорційно масі переробленої сировини. При калькулюванні від загальної суми витрат віднімають вартість використаних відходів в оцінці по цінах можливого їх використання або реалізації.

10.29. Переробка льону і конопель

При первинній переробці льону і конопель на підприємстві відкривають аналітичні рахунки за фазами переробки (переділами):

Ü переробка соломки в тресту;

Ü переробка трести у волокно.

На першому аналітичному рахунку обліковують витрати по переробці соломки у тресту – вартість соломки плюс витрати по переробці. За результатами обліку визначають собівартість одного центнера трести. Якщо на підприємстві здійснюють також переробку трести у волокно, додатково відкривають другий аналітичний рахунок. На нього записують собівартість переробленої трести плюс витрати по переробці. За результатами обліку визначають собівартість одного центнера волокна. Побічна продукція (костриця) оцінюється за цінами можливого використання або реалізації.

ції і при калькулюванні собівартості продукції віднімається від загальної суми витрат.

10.30. Виноробне виробництво

У виноробному виробництві сільськогосподарських підприємств окремо обліковують виробництво виноматеріалів, сокоматеріалів, вина і соків. Відповідно до технологічних стадій виробництва облік ведуть у розрізі таких переділів: переробка винограду, плодів та ягід у процесі первинного виробництва (об'єкт калькулювання – необроблені виноматеріали і сокоматеріали); зберігання, догляд і технологічна обробка виноматеріалів і сокоматеріалів (об'єкт калькулювання – оброблені виноматеріали і сокоматеріали); виготовлення вакуум-сусла (об'єкт калькулювання – вакуум-сусло); багаторічна витримка виноматеріалів (об'єкт калькулювання – витримані виноматеріали); розлив вина (об'єкт калькулювання – вино у пляшках або бочкового розливу).

По кожному переділу визначається собівартість продукції. При цьому у наступному переділі у витрати включають собівартість одержаної продукції з попереднього переділу плюс власні витрати даного переділу.

Побічна продукція оцінюється по цінах можливого використання (на корми тваринам) або реалізації і при калькулюванні віднімається від загальної суми витрат.

Непрямі витрати на виготовлення вина та виноматеріалів розподіляють між видами продукції пропорційно кількості, а при потребі враховується ще й тривалість її зберігання.

10.31. Хлібопекарне виробництво

У хлібопекарському виробництві витрати відносяться на собівартість певного виду продукції. Об'єктами калькулювання є окремі хлібобулочні вироби. Непрямі витрати пекарень розподіляють між видами продукції пропорційно виручці від її реалізації.

10.32. Переробка молока

Облік витрат на переробку молока організують залежно від характеру і розмірів цього виробництва. На підприємствах, де переробка молока не є постійно діючим закінченим виробництвом, а виконується епізодично і у незначних обсягах, витрати на таку переробку обліковують у цілому по підрозділу. Собівартість окремих продуктів переробки молока (масло, вершки, сметана,

сир тощо) визначають шляхом розподілу загальної суми витрат на переробку (без вартості побічної продукції) пропорційно цін реалізації цих продуктів. Побічна продукція (відвійки) оцінюється за цінами реалізації, а при використанні на підприємстві – за внутрігосподарськими цінами.

Контроль виходу продукції з переробки здійснюють по жирових одиницях. Для цього перероблене молоко переводять у однопроцентне. Кількість жиру у одержаних продуктах з переробки повинна дорівнювати кількості жиру, що містився у переробленому молоці. Для визначення кількості жиру в молоці складають жирові баланси. Дані про переробку молока записують у відомість переробки молока і молочних продуктів.

На підприємствах, які мають постійно діючі виробництва із власним персоналом (молокозаводи, цехи), витрати обліковують за технологічними фазами (переділами): переробка молока на вершки, переробка вершків на масло, переробка молочних відвіюк на сир і так далі. Окремо обліковують непрямі витрати. Розподіляють їх між видами продукції пропорційно виручці від реалізації або за іншою базою, вибраною підприємством.

Собівартість молочної продукції обчислюють на кожній стадії виробництва. Так, на першій стадії обчислюють собівартість вершків. Для цього із загальної суми витрат (включаючи вартість переробленого молока) віднімають вартість молочних відвіюк і ділять на масу одержаних вершків. На другій стадії обчислюють собівартість вершкового масла. Для цього із загальної суми витрат на цьому переділі (включаючи вартість перероблених вершків) віднімають вартість побічної продукції (сколотини) і ділять на масу одержаного масла. Аналогічно визначають собівартість продукції по інших переділах.

10.33. Забій тварин і птиці

Облік витрат на забій тварин і птиці ведуть окремо за кожним видом таких біологічних активів.

Худобу на забій списують по актах на вибуття тварин і птиці, оцінюючи за собівартістю або справедливою вартістю, залежно від варіанту оцінки, прийнятого на підприємстві. До вартості забитих тварин додають витрати по забою. Якщо такі витрати не можна прямо віднести, то їх попередньо обліковують як цехові

витрати забійного пункту з наступним розподілом пропорційно до живої маси забитих тварин.

Шкури, субпродукти та іншу побічну продукцію оцінюють за встановленими цінами чи цінами можливої реалізації і віднімають від загальної суми витрат. Витрати (без вартості побічної продукції) ділять на масу одержаного м'яса і визначають собівартість одного центнера м'яса. Якщо відбувається сортування м'яса, то витрати можна розподілити між видами та сортами продукції пропорційно цін реалізації.

На птахозабійних цехах калькулюється собівартість одного центнера охолодженого м'яса. Від суми усіх витрат віднімають вартість побічної продукції (пух, пір'я, нестандартні тушки, субпродукти, кров тощо) в оцінці за цінами можливої реалізації, а решту відносять на основну продукцію.

При переробці декількох видів птиці непрямі витрати птахозабійного цеху розподіляються з урахуванням продуктивності консервної лінії для переробки окремих видів птиці шляхом розрахунку умовних одиниць забитого поголів'я та розподілу витрат між видами птиці пропорційно до їх умовної кількості (аналогічно визначенню собівартості у млинах).

Продукцією забою кролів є м'ясо і шкурки. Для обчислення собівартості продукції витрати на забій, включаючи вартість забитих кролів, без вартості побічної продукції за цінами можливої її реалізації, розподіляють між м'ясом і шкурками пропорційно їх вартості за реалізаційними цінами.

При забої хутряних звірів калькулюється собівартість шкурок. Витрати між стандартними і нестандартними шкурками розподіляються за цінами їх можливої реалізації. Собівартість шкурок складається з вартості забитих звірів, витрат на забій і первинну обробку та зберігання знежирених шкурок. Вартість технічного м'яса ті іншої побічної продукції, якщо існує можливість її використання, віднімається від витрат на забій.

10.34. Виробництво цегли

У цегельному виробництві ведеться облік та обчислюється собівартість продукції за переділами: заготівля глини та піску, виготовлення цегли-сирцю, випалювання цегли (при незначних обсягах виробництва переділи не виділяються). На перших двох

переділах розраховуються витрати на одержання відповідно 1 куб. метра заготовлених глини і піску та 1000 цеглин-сирцю. Собівартість випаленої цегли складається із витрат на випалювання, включаючи вартість цеглин-сирцю без вартості побічної продукції за реалізаційними цінами.

10.35. Заготівля лісоматеріалів

У разі заготівлі деревини з власних лісонасаджень розраховується собівартість 1 куб. метра ділової деревини. Для цього витрати, включаючи плату за деревину, реалізовану на пні (без вартості побічної продукції), діляться на кількість одержаної продукції.

Окремо калькуюються витрати на виготовлення пиломатеріалів, фактична собівартість яких складається з вартості як виготовленої власними силами, так і придбаної деревини, яка підлягає розпилюванню (колод), а також витрат на їх розпилювання, зменшених на вартість одержаної побічної продукції (обполку, обрізків, тирси), яка оцінюється за цінами можливого використання.

У разі розпилювання на пилорамах сільськогосподарських підприємств деревини інших юридичних та фізичних осіб калькулювання собівартості здійснюється аналогічно калькулюванню на млинах.

11. ОБЛІК ТА ПОРЯДОК РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

11.1. Під загальновиробничими витратами у сільськогосподарських підприємствах розуміють витрати, пов'язані з організацією виробництва та керівництвом цехами, бригадами, відділеннями та іншими структурними підрозділами, а також галузями підприємства. До загальновиробничих включають і інші витрати, крім організаційно-управлінських, які потребують розподілу між всіма об'єктами конкретної галузі сільськогосподарського виробництва.

11.2. П(С)БО 16 «Витрати» наводить перелік загальновиробничих витрат, а саме:

Ї витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями, фермами, ланками, бригадами; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць (з урахуванням абзацу 2 п. 4.6. цих Методичних рекомендацій); також сюди відносяться витрати на придбання спеціальної літератури для виробничих потреб, витрати на підвищення кваліфікації та участь в семінарах працівників виробничого напрямку тощо);

Ї амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;

Ї амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

Ї витрати на утримання, експлуатацію та ремонт (з урахуванням абзацу 3 п. 4.6. цих Методичних рекомендацій), страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

Ї витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

Ї витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

Ї витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

Ї витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;

Ї інші витрати (внутрішньогосподарське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до

цехів (дільниць) і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, на дільницях, якщо їх не можна віднести до окремих видів продукції (в межах норм природного убутку); оплата простоїв тощо).

Також до загальновиробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах включаються: суми витрат на ремонт та інші витрати, пов'язані з утриманням необоротних активів загальновиробничого призначення; суми сплачених податків, пов'язаних з виробництвом (суми фіксованого сільськогосподарського податку, земельного податку та інших податків, пов'язаних з процесом сільськогосподарського виробництва, базою яких є потужності підприємства); витрати на охорону праці, якщо такі можливо ідентифікувати за галузями (на забезпечення техніки безпеки, правил охорони праці, санітарно-гігієнічних та інших вимог, на проведення аудиту з охорони праці за галузями тощо); на забезпечення працівників засобами індивідуального захисту (якщо їх неможливо включити до прямих витрат за об'єктами обліку); витрати на протипожежну та сторожову охорону об'єктів загальновиробничого призначення (якщо такі витрати можливо ідентифікувати за галузями); компенсації працівникам витрат на використання для потреб виробництва особистого транспорту та власного обладнання тощо.

11.3. Загальновиробничі витрати обліковують на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». За дебетом цього рахунка збираються визнані підприємством протягом звітного періоду (року – якщо підприємство застосовує оцінку сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів за собівартістю; кварталу – якщо підприємство застосовує оцінку сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів за справедливою вартістю) витрати, а за кредитом їх списують в порядку розподілу на об'єкти обліку. До рахунку 91 можуть бути відкриті субрахунки: 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва», 912 «Загальновиробничі витрати тваринництва», 913 «Загальновиробничі витрати промислових виробництв» (якщо декілька промислових виробництв мають спільні витрати).

11.4. Аналітичний облік загальнови­робничих витрат в роз­різі галузей на підприємстві ведеться у Звіті про загально­вироб­ничі витрати № 5.7. с.-г. або в іншому реєстрі, передбаченому обліковою політикою підприємства, дані яких формують відпові­дні показники, які переносяться до Журналу-ордера №5В с.-г. або інших реєстрів синтетичного обліку.

11.5. Примірна кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку загально­вироб­ничих витрат представлена в Додатку 5 до цих Методичних рекомендацій.

11.6. Загально­вироб­ничі витрати поділяються на постійні та змінні.

11.7. До змінних загально­вироб­ничих витрат належать ви­трати на обслуговування і управління виробництвом та інші за­гально­вироб­ничі витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загально­вироб­ничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з викорис­танням бази розподілу, обраної підприємством (годин праці, за­робітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звіт­ного періоду.

11.8. До постійних загально­вироб­ничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом та інші загально­вироб­ничі витрати, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загально­вироб­ничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, обраної підприємством (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) з урахуванням показника нормальної потужності підприємства.

11.9. Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умови звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обсягу виробництва. Від­повідно до МСБО 2 «Запаси», показник нормальної потужності під­приємства базується на нормальній потужності виробничого уста­ткування. Стандартом визначено, що за нормальну потужність може бути взято фактичний рівень виробництва, якщо він прибли­зно дорівнює нормальній потужності.

11.10. В сільському господарстві обсяг виробництва залежить від природних факторів. Тому у сільськогосподарських підприємствах приймається, що нормальна потужність дорівнює фактичній.

11.11. Однак при виборі за основу розрахунків, пов'язаних з постійною та змінною частиною загальновиробничих витрат, показника «нормальної потужності виробничого устаткування», інтенсивність роботи такого устаткування (сільськогосподарських машин, тваринницьких комплексів) прямо залежить від завантаженості посівних площ та від наявності поголів'я тварин. Тому сільськогосподарським підприємствам при розподілі загальновиробничих витрат в кінці звітної періоду слід оцінювати, чи не відбулося суттєвих негативних змін у поголів'ї тварин та у структурі посівних площ (наприклад, у зв'язку із форс-мажорними обставинами), оскільки такі умови можуть призвести до порушення твердження про постійну відповідність фактичної потужності підприємства за період його нормальним показником.

11.12. У випадку, коли на підприємстві встановлена суттєва невідповідність фактичної потужності за звітний період показнику нормальної потужності, загальна сума постійних загальновиробничих витрат розподіляється за ставками, визначеними по показнику нормальної потужності. Частина постійних загальновиробничих витрат, яка припадає на фактично вироблену продукцію, розподіляється на рахунки обліку виробництва; інша частина списується на витрати періоду, в якому вони виникли. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

11.13. Сільськогосподарські підприємства, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, повинні враховувати показник нормальної потужності для розподілу виробничих накладних витрат. При цьому на постійні та змінні діляться не лише загальновиробничі витрати, визначені П(С) БО 16, але оцінці прямої віднесення витрат на виготовлену продукцію (виконані роботи, надані послуги) підлягають і статті витрат, відкриті на субрахунках та аналітичних рахунках до рахунку 23 «Виробництво». У випадку суттєвих негативних змін у потужності сільськогосподарського підприємства частина постійних накладних виробничих

витрат та частина постійних загальновиробничих витрат, яка відноситься на фактично виготовлену продукцію, роботи, послуги, розподіляється між об'єктами обліку витрат на біологічні перетворення, а частина, яка виникає від перевищення нормальної потужності над фактичною, списується на витрати періоду.

11.14. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

11.15. Загальна сума загальновиробничих витрат, що віднесена на собівартість виробництва продукції, розподіляється між окремими об'єктами обліку з використанням відповідної бази розподілу.

11.16. База розподілу залежить від виду загальновиробничих витрат. Наприклад, при розподілі витрат на оплату праці апарату управління галузями за базу доцільно брати суму прямої оплати праці по об'єктах витрат; при розподілі витрат на сплату фіксованого сільськогосподарського податку його сума розподіляється між об'єктами обліку витрат пропорційно площам, які зайняті відповідними біологічними активами, за групами сільськогосподарських угідь. Щодо решти об'єктів універсальною базою може бути сума прямих витрат по галузях за мінусом вартості насіння, посадкового матеріалу та кормів.

11.17. У зв'язку з тим, що витрати на біологічні перетворення у рослинництві складаються із витрат минулого і поточного років, то у складі бази для розподілу загальновиробничих витрат рослинництва враховують лише витрати поточного року.

11.18. Вибрану базу для розподілу загальновиробничих витрат зазначають у обліковій політиці підприємства.

12. ОБЛІК ІНШИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Облік адміністративних витрат

12.1. До адміністративних відносяться витрати, пов'язані з управлінням та організацією діяльності підприємства. Склад адміністративних витрат визначено П(С)БО 16 «Витрати», до яких відносяться:

Ї загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

Ї витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу (з урахуванням абзацу 2 п. 4.6 цих Методичних рекомендацій);

Ї витрати на утримання основних засобів та необоротних активів адміністративного призначення (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт (з урахуванням абзацу 3 п. 4.6 цих Методичних рекомендацій), опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона тощо);

Ї винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

Ї витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

Ї витрати на вирішення судових спорів;

Ї податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

Ї плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

Ї інші витрати адміністративного призначення.

До адміністративних витрат у тому числі належать: канцелярські, друкарські, поштово-телеграфні витрати, вартість бланків звітності та документації тощо; витрати на придбання літератури на забезпечення загальної господарської діяльності підприємства; витрати на використання технічних засобів, які відносяться до управління підприємства: комп'ютерів та іншої обчислювальної та іншої офісної техніки адміністративного призначення, засобів сигналізації, засобів відеонагляду, засобів контролю за наявністю працівників; витрати на придбання ліцензій та спеціальних дозволів, що видаються державними органами для посвідчення права на ведення загальної господарської діяльності; витрати на перевезення адміністративного персоналу підприємства до місця роботи і назад; витрати підприємства на прийом та обслуговування пред-

ставників інших підприємств у процесі ділових переговорів тощо; витрати на оприлюднення річного звіту тощо.

12.2. Підприємство розробляє перелік адміністративних витрат, виходячи з конкретних умов своєї діяльності і включає його до облікової політики.

12.3. Адміністративні витрати обліковують на рахунку 92 «Адміністративні витрати». По дебету рахунку 92 відображають витрати з кредиту різних рахунків (аналогічно як і по рахунку 91), а по кредиту рахунку 92, згідно облікової політики підприємства, ці витрати списують (щомісячно або за інший обліковий період) на фінансові результати в дебет рахунку 79 «Фінансові результати», тобто ці витрати згідно П(С)БО 16 «Витрати» не включаються у виробничу собівартість продукції.

12.4. Примірна кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку адміністративних витрат представлена в Додатку 5 до цих Методичних рекомендацій.

12.5. При застосуванні сільськогосподарським підприємством журнально-ордерної форми обліку адміністративні витрати на підставі первинних та зведених документів за видами цих витрат відображаються у Звіті про адміністративні витрати № 5.8. с.-г, дані з якого переносяться в журнал-ордер № 5В с.-г. На підприємствах, які застосовують автоматизовану або власно розроблені форми обліку, облік адміністративних витрат ведеться у реєстрах, розроблених підприємством.

12.6. Підприємства, що ведуть облік за міжнародними стандартами, частину адміністративних витрат, які можна пов'язати з виробництвом продукції, відносять до виробничих накладних витрат.

12.7. Сільськогосподарські підприємства, які є платниками податку на прибуток підприємств, враховують той факт, що частина витрат, які визнаються адміністративними в бухгалтерському обліку, не формуватиме витрат в податковому обліку. Зокрема, до таких витрат відносяться: витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям та витрат, пов'язаних з провадженням рекламної діяльності); витрати на утримання органів

управління об'єднань підприємств-платників податку на прибуток, включаючи утримання материнських компаній, які є окремими юридичними особами; суми збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, яка враховується у зменшення податкового зобов'язання сільськогосподарського підприємства-платника податку на прибуток; витрати, понесені (нараховані) у звітному періоді у зв'язку з придбанням у нерезидента послуг з консалтингу (крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів) в обсязі, що перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг) (за вирахуванням податку на додану вартість та акцизного податку) за рік, що передує звітному для цілей податкового обліку; витрати на придбання у нерезидента послуг з інжинірингу (крім витрат, нарахованих на користь постійних представництв нерезидентів) у обсязі, що перевищує 5 відсотків митної вартості обладнання, імпортованого згідно з відповідним контрактом.

Облік витрат на збут

12.8. Витрати на збут – витрати, пов'язані із реалізацією продукції, товарів, робіт, послуг. Склад витрат на збут визначено П(С)БО 16 «Витрати», згідно якого них включають:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах;
- витрати на ремонт тари для зберігання продукції;
- оплату праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом (з урахуванням абзацу 2 п. 4.6. цих Методичних рекомендацій);
- витрати на утримання необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (оперативна оренда, страхування, амортизація, ремонт (з урахуванням абзацу 3 п. 4.6 цих Методичних рекомендацій), опалення, освітлення, охорона);

Ї витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги;

Ї витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування (у сільському господарстві виникають вкрай рідко);

Ї інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

12.9. До складу витрат на збут не відносяться витрати, які згідно договору поставки виконуються постачальником за окрему плату (вартість тари, відпускна ціна доставки цінностей до споживача тощо).

12.10. Витрати на збут обліковують на рахунку 93 «Витрати на збут». По дебету рахунку відбувається відображення витрат, а по кредиту – їх списання на фінансові результати в дебет рахунку 79 «Фінансові результати».

12.11. Примірня кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку витрат на збут представлена в Додатку 5 до цих Методичних рекомендацій.

12.12. Підприємство розробляє перелік витрат на збут, виходячи з конкретних умов своєї діяльності, і включає його до облікової політики.

12.13. На підприємствах, які застосовують журнально-ордерну форму обліку, аналітичний облік витрат на збут ведеться у Звіті про витрати на збут № 5.9. с.-г., дані якого переносяться до журналу-ордера №5 В с.-г. Підприємства, які застосовують інші форми ведення бухгалтерського обліку, ведуть облік витрат на збут у регістрах, передбачених обліковою політикою підприємства.

12.14. Сільськогосподарські підприємства, які є платниками податку на прибуток підприємств, враховують той факт, що частина витрат на збут, які визнаються в бухгалтерському обліку, не формуватиме витрат в податковому обліку. Зокрема, до таких витрат відносяться: витрати на придбання у нерезидента послуг (робіт) з маркетингу, реклами (крім витрат, здійснених (нарахованих) на користь постійних представництв нерезидентів) в обсязі, що перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг) (за вирахуванням податку на додану вартість та акцизного податку) за рік, що передує звітному для цілей податкового обліку.

Облік інших витрат операційної діяльності

12.15. П(С)БО 16 «Витрати» визначено, що до інших витрат операційної діяльності включаються:

- витрати на дослідження та розробки;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

12.16. До складу інших операційних витрат у сільськогосподарських підприємствах в тому числі включаються витрати на утримання дитячих садочків, клубів та інших закладів, які перебувають на балансі підприємства, а також балансова вартість реалізованих необоротних активів.

12.17. До складу інших операційних витрат сільськогосподарських підприємств у тому числі відносять витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської продукції та від зміни вартості біологічних активів.

12.18. Інші витрати операційної діяльності обліковують на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». За дебетом рахунку 94 відображають суми визнаних витрат операційної діяльності підприємства, а за кредитом – їх списання на фінансові результати в дебет рахунку 79 «Фінансові результати»; облік ведуть за субрахунками, передбаченими Планом рахунків для кожного з видів витрат, зазначених вище.

12.19. Примірна кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку інших операційних витрат представлена у Додатку 6 до цих Методичних рекомендацій.

12.20. Підприємство розробляє перелік інших витрат операційної діяльності, виходячи з конкретних умов своєї діяльності, і включає його до облікової політики.

12.21. На підприємствах, які застосовують журнально-ордерну форму обліку, аналітичний облік інших операційних витрат ведеться у Відомості аналітичних даних про витрати №5.12 с.-г., дані якої щомісячно переносяться до журналу-ордера №5Г с.-г. На підприємствах, які застосовують інші форми обліку, інші операційні витрати відображаються у регістрах, визначених обліковою політикою підприємства.

12.22. Сільськогосподарські підприємства, які є платниками податку на прибуток підприємств, враховують той факт, що частина інших операційних витрат, які визнаються в бухгалтерському обліку, не формуватиме витрат в податковому обліку. Зокрема, до таких витрат відносяться: втрати від знецінення запасів, визнані штрафи, пені, неустойки; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення, які перебували на балансі підприємства станом на 1 липня 1997 року та використовувалися ним з метою отримання доходу (дитячих ясел або садків; закладів середньої і середньої професійно-технічної освіти і закладів підвищення кваліфікації працівників платника податку; дитячих, музичних і художніх шкіл, шкіл мистецтв; спортивних комплексів, залів і майданчиків, що використовуються для фізичного оздоровлення та психологічної реабілітації працівників платника податку, клубів і будинків культури; приміщень, що використовуються платником податку для організації харчування працівників такого платника податку; багатоквартирного житлового фонду, в тому числі гуртожитків, одноквартирного житлового фонду в сільській місцевості та об'єктів житлово-комунального господарства; дитячих таборів відпочинку і оздоровлення; установ соціального захисту громадян (будинки-інтернати, будинки для престарілих); витрати на створення резерву сумнівної заборгованості, які визнаються у податковому обліку витратами лише в сумі безнадійної дебіторської заборгованості; витрат на страхування життя, здо-

ров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з підприємством, обов'язковість яких не передбачена законодавством, та будь-які витрати на страхування сторонніх фізичних та юридичних осіб; амортизація невиробничих основних засобів, які знаходяться на балансі підприємства (тобто тих, які обслуговують соціальну сферу); витрати від первісного визнання біологічних активів та сільськогосподарської подушці та витрати від зміни вартості біологічних активів. Окрім того, у податковому обліку собівартість реалізованих невиробничих основних засобів сільськогосподарських підприємств включається до витрат в сумі їх первісної вартості плюс витрати на ремонт і поліпшення.

Облік фінансових витрат і втрат від участі в капіталі

12.23. До фінансових витрат відносяться витрати на сплату процентів за користування отриманими кредитами, за випущеними облігаціями, фінансовою орендою та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

12.24. Облік витрат фінансової діяльності підприємства ведеться на рахунку 95 «Фінансові витрати».

12.25. За дебетом рахунку 95 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

12.26. Рахунок 95 має два субрахунки:

Ї 951 «Відсотки за кредит»;

Ї 952 «Інші фінансові витрати».

12.27. На субрахунку 951 обліковують витрати, пов'язані з нарахуванням та сплатою відсотків за користування кредитами банків.

12.28. На субрахунку 952 обліковують витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу, зокрема витрати, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів, нарахуванням відсотків за договорами фінансового лізингу тощо.

12.29. Втрати від участі в капіталі обліковують на рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі», аналітичний облік яких ведуть за видами інвестицій: за інвестиціями в асоційовані, спільні, дочірні підприємства та за іншими інвестиціями.

12.30. Примірна кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку витрат від участі в капіталі та інших фінансових витрат представлена у Додатку 6 до цих Методичних рекомендацій.

12.31. Підприємство розробляє перелік фінансових витрат і витрат від участі в капіталі, виходячи з конкретних умов своєї діяльності, і включає його до облікової політики.

12.32. На підприємствах, які застосовують журнально-ордерну форму обліку, аналітичний облік витрат від участі в капіталі та інших фінансових витрат ведеться у Відомості аналітичних даних про витрати №5.12 с.-г., дані якої щомісячно переносяться до журналу-ордера №5Г с.-г. На підприємствах, які застосовують інші форми обліку, інші операційні витрати відображаються у регістрах, визначених обліковою політикою підприємства.

12.33. Сільськогосподарські підприємства, які є платниками податку на прибуток підприємств, враховують той факт, що частина фінансових витрат, які визнаються у бухгалтерському обліку, не формуватиме витрат в податковому обліку. Зокрема, до таких витрат відносяться:

ü нарахування роялті на користь нерезидента, що перевищує 4% доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік, що передує звітному (без врахування податку на додану вартість і акцизного податку), або у тих випадках, коли: особа, яка є нерезидентом, має офшорний статус; особа, на користь якої нараховуються роялті, не є фактичним отримувачем такої плати (за виключенням випадків, коли фактичний власник надав право отримувати таку винагороду іншим особам); роялті виплачуються щодо об'єктів, права інтелектуальної власності щодо яких вперше виникли у резидента України; особа, на користь якої нараховуються роялті, не підлягає оподаткуванню у відношенні роялті в державі, резидентом якої вона є;

ü нарахування роялті та користь юридичної особи, яка звільнена від сплати податку на прибуток чи сплачує його за ставкою, іншою, ніж основна;

ü нарахування роялті на користь особи, яка сплачує податок у складі інших податків, крім фізичних осіб, які оподатковуються податком з доходів фізичних осіб;

Ї нарахування процентів за кредитами, позиками, іншими борговими зобов'язаннями підприємством, 50 і більше відсотків статутного фонду якого перебуває у власності або управлінні нерезидента (нерезидентів), нараховані на користь таких нерезидентів та пов'язаних з ними осіб у сумі, що перевищує суму доходів сільськогосподарського підприємства, отриману протягом звітного періоду у вигляді процентів від розміщення власних активів, збільшену на суму, що дорівнює 50 відсоткам оподаткованого прибутку звітного періоду, без урахування суми таких отриманих процентів;

Ї витрати, понесені у вигляді сплати процентів за депозитами, кредитами (операціями фінансового лізингу), позиками іншими цивільно-правовими договорами із пов'язаними з сільськогосподарським підприємством – платником податку на прибуток особами, за ставкою, вищою, ніж звичайна процентна ставка за депозит, кредит (позику) на дату укладення відповідних договорів. У витрати включається лише сплата процентів за ставкою, яка нижча або рівна звичайній процентній ставці.

Облік інших неопераційних витрат

12.34. П(С)БО 16 «Витрати» визначено, що до складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

Ї собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);

Ї втрати від зменшення корисності необоротних активів;

Ї втрати від безоплатної передачі необоротних активів;

Ї втрати від неопераційних курсових різниць;

Ї сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;

Ї витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);

Ї залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів;

Ї інші витрати звичайної діяльності.

12.35. На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг, та форс-мажорних витрат.

12.36. За дебетом рахунку 97 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

12.37. Примірна кореспонденція рахунків з бухгалтерського обліку інших витрат звичайної діяльності представлена у Додатку 6 до цих Методичних рекомендацій.

12.38. Сільськогосподарські підприємства, які є платниками податку на прибуток підприємств, враховують той факт, що частина інших неопераційних витрат, які визнаються у бухгалтерському обліку, не формуватиме витрат в податковому обліку. Зокрема, до таких витрат відносяться: втрати від зменшення корисності необоротних активів; сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані протягом звітного року до Державного бюджету України або бюджетів місцевого самоврядування, до неприбуткових організацій, що перевищує 4% оподаткованого прибутку попереднього року; суми коштів, перераховані роботодавцями первинним профспілковим організаціям на культурно-масову, фізкультурну та оздоровчу роботу, передбачені колективними договорами, у розмірі, що перевищує 4% оподаткованого прибутку за попередній звітний рік; суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані (передані) для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам наука, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам у розмірі, що перевищує 10% оподаткованого прибутку за попередній звітний рік; суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/передані на користь резидентів для цільового використання з метою виробництва національних фільмів або аудіовізуальних зборів (що трапляється вкрай рідко на сільськогосподарських підприємствах), у розмірах, що перевищують 10% оподаткованого прибутку за попередній податковий рік; суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані

(передані) організаціям роботодавців та їх об'єднанням, створеним відповідно до закону з цього питання, у вигляді вступних, членських та цільових внесків, що перевищують 0,2% фонду оплати праці сільськогосподарського підприємства в розрахунок за звітний рік; сплачені підприємством за власний рахунок страхові платежі, пенсійні внески до недержавних пенсійних фондів та внески на рахунки учасників фондів банківського управління по договору довгострокового страхування життя, договору довірчого управління або іншого виду недержавного пенсійного забезпечення, які підприємство сплачує за найману ним фізичну особу, якщо загальний обсяг таких платежів наростаючим підсумком за кожен звітний період у році перевищив 25 відсотків заробітної плати, що нарахована найманому працівнику протягом податкового року, на який припадають такі періоди.

12.39. Податок на прибуток сільськогосподарських підприємств, згідно з П(С)БО 17 «Податки на прибуток», визнається витратами підприємства і обліковується на рахунок 98 «Податок на прибуток». По дебету рахунку відбувається нарахування податку з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання та відстроченого податкового активу, а по кредиту – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». Сільськогосподарські підприємства, які є платниками податку на прибуток, враховують те, що у податковому обліку суми податку на прибуток не включаються до витрат підприємства.

12.40. На підприємствах, які застосовують журнально-ордерну форму обліку, аналітичний облік інших витрат звичайної діяльності ведеться у Відомості аналітичних даних про витрати №5.12 с.-г., дані якої щомісячно переносяться до журналу-ордера №5Г с.-г. На підприємствах, які застосовують інші форми обліку, інші неопераційні витрати відображаються у регістрах, визначених обліковою політикою підприємства.

Додаток 1
до методичних рекомендацій з
бухгалтерського обліку витрат
і калькулювання собівартості
сільськогосподарської продукції

**Кореспонденція рахунків по обліку витрат на біологічні
перетворення та виходу продукції рослинництва**

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Списано матеріальні цінності на біологічні перетворення біологічних активів рослинництва:		
добрива, отрутохімікати	231 «Рослинництво»	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
нафтопродукти та інші види палива	231 «Рослинництво»	203 «Паливо»
насіння та посадковий матеріал (власні та закупні)	231 «Рослинництво»	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
Витрати минулого року по незавершеному виробництву віднесено на культури під урожай поточного року	231 «Рослинництво»	231 «Рослинництво»
Списано витрати по сільськогосподарських культурах, які прибрані на зелене добриво під інші культури	231 «Рослинництво»	231 «Рослинництво»
Списано частину витрат по бджільництву на запилення сільськогосподарських культур	231 «Рослинництво»	232 «Тваринництво»
Списано виконані роботи і надані послуги для рослинництва власними допоміжними виробництвами	231 «Рослинництво»	234 «Допоміжні виробництва», 235 «Машинно-тракторний парк»
Списано загальновиробничі витрати на рослинництво в порядку їх розподілу	231 «Рослинництво»	91 «Загальновиробничі витрати»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Списано на рослинництво частину витрат майбутніх періодів	231 «Рослинництво»	39 «Витрати майбутніх періодів»
Списано продукцію промислових виробництв для потреб рослинництва	231 «Рослинництво»	233 «Промислові виробництва»
Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інші соціальні виплати працівникам	231 «Рослинництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Нараховано оплату праці за виконання робіт в рослинництві	231 «Рослинництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Нараховано знос (амортизацію) по необоротних активах, що використовуються в рослинництві	231 «Рослинництво»	13 «Знос необоротних активів»
Оприбутковано продукцію рослинництва від урожаю (здійснено первісне визнання)	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	231 «Рослинництво»
Проведено сторнування мертвих відходів та усуюк продукції рослинництва	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	231 «Рослинництво»
Оприбутковано продукцію (дрова, хмиз), одержану від догляду за лісосмугами	209 «Інші матеріали»	231 «Рослинництво»
Списано витрати по загиблих посівах сільськогосподарських культур внаслідок форс-мажорних обставин	991 «Втрати від стихійного лиха»	231 «Рослинництво»
Відкориговано планову собівартість продукції рослинництва до рівня фактичної: в разі перевищення фактичної собівартості над плановою – звичайним записом, в разі перевищення планової собівартості над фактичною – способом «червоне сторно»	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 23 «Виробництво»	231 «Рослинництво»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Визнано поточні біологічних активів рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, та збільшено вартість таких активів на дату балансу	211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»	231 «Рослинництво»
Списано поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю, на витрати за біологічними перетвореннями на початок збирання врожаю	231 «Рослинництво»	211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»
Відображено дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції, поточних та додаткових біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю;	231 «Рослинництво»	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»
Відображено витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції, поточних та додаткових біологічних активів рослинництва за справедливою вартістю;	940 «Витрати від первісного визнання ті від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	231 «Рослинництво»

Додаток 2
до методичних рекомендацій з
бухгалтерського обліку витрат
і калькулювання собівартості
сільськогосподарської продукції

**Кореспонденція рахунків по обліку витрат на біологічні
перетворення та виходу продукції тваринництва**

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Списано матеріальні цінності на біологічні перетворення у тваринництві:		
медикаменти, дезінфікуючі засоби	232 «Тваринництво»	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»
нафтопродукти та інші види палива	232 «Тваринництво»	203 «Паливо»
будівельні матеріали	232 «Тваринництво»	205 «Будівельні матеріали»
запасні частини	232 «Тваринництво»	207 «Запасні частини»
Списано вартість робіт і послуг для тваринництва, що надані власними промисловими і допоміжними виробництвами	232 «Тваринництво»	233 «Промислові виробництва», 234 «Допоміжні виробництва», 235 «Машинно-тракторний парк»
Списано загальновиробничі витрати на тваринництво в порядку їх розподілу	232 «Тваринництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
Частина витрат майбутніх періодів віднесена на тваринництво (спорудження тимчасових літніх таборів для тварин, орендна плата тощо)	232 «Тваринництво»	39 «Витрати майбутніх періодів»
Списано готову продукцію для потреб тваринництва (молоко для випоювання тварин, мед для годівлі бджіл, яйця для інкубації тощо)	232 «Тваринництво»	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Нараховано підрядникам та іншим стороннім підприємствам і організаціям за виконані роботи і надані послуги для тваринництва	232 «Тваринництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями»
Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	232 «Тваринництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Нараховано суму виплат працівникам тваринництва	232 «Тваринництво»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Нараховано знос (амортизацію) по необоротних активах, що використовуються в тваринництві	232 «Тваринництво»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Оприбутковано готову продукцію від тваринництва (молоко, яйця, мед, вовна) за собівартістю або за справедливою вартістю	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	232 «Тваринництво»
Оприбутковано додаткові біологічні активи, визнані за первісною або справедливою вартістю	21 «Поточні біологічні активи»	232 «Тваринництво»
Віднесено частину витрат бджільництва на запилення сільськогосподарських культур	231 «Рослинництво»	232 «Тваринництво»
Списано в кінці року калькуляційні різниці по продукції тваринництва, яка оцінюється за фактичною собівартістю	21 «Поточні біологічні активи», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 90 «Собівартість реалізації»	232 «Тваринництво»
Списано витрати по виробництву в тваринництві, що загибло від стихійного лиха (спуск зариблених ставків, який стався внаслідок повеней, бджільництво, яке не дало продукції тощо)	991 «Втрати від стихійного лиха»	232 «Тваринництво»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів тваринництва, які оцінюються за справедливою вартістю	232 «Тваринництво»	710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю»
Визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів тваринництва, які оцінюються за справедливою вартістю	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів, які оцінюються за справедливою вартістю»	232 «Тваринництво»

Додаток 3
до методичних рекомендацій з
бухгалтерського обліку витрат
і калькулювання собівартості
сільськогосподарської продукції

**Кореспонденція рахунків по обліку роботи допоміжних
виробництв**

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Списано матеріальні цінності на роботу допоміжних виробництв:		
сировина і матеріали	234 «Допоміжні виробництва», 235 «Утримання машинно-тракторного парку»	201 «Сировина й матеріали»
паливо	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»	203 «Паливо»
будівельні матеріали	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»	205 «Будівельні матеріали»
запасні частини	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»	207 «Запасні частини»
малоцінні та швидкозношувані предмети	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
Списано корми для годівлі робочої худоби	234 «Допоміжні виробництва»	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Надані послуги допоміжним виробництвам власними промисловими виробництвами	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»	233 «Промислові виробництва»
Виконані роботи або надані послуги одним допоміжним виробництвом іншому	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»	234 «Допоміжні виробництва»
Розподіляються непрямі витрати ремонтної майстерні по виконаних роботах і замовленнях	234 «Допоміжні виробництва»	234 «Допоміжні виробництва»
Списано для допоміжних виробництв послуги машинно-тракторного парку	234 «Допоміжні виробництва»	235 «Утримання машино-тракторного парку»
Нараховано підрядникам та іншим стороннім підприємствам і організаціям за виконані роботи і надані послуги для допоміжних виробництв	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями»
Нараховано за отриману зі сторони електроенергію, теплову енергію, воду тощо	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями»
Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Нараховано виплати працівникам допоміжних виробництв	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Нараховано знос (амортизацію) по необоротних активах допоміжних виробництв	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»	131 «Знос (амортизація) необоротних активів»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Списано витрати по закінченому ремонту основних засобів, виконаному в ремонтній майстерні пи видприємства	23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»	234 «Допоміжні виробництва»
Списано послуги допоміжних виробництв по придбанню матеріальних цінностей	20 «Виробничі запаси», 28 «Товари»	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»
Оприбутковано товарно-матеріальні цінності, виготовлені в ремонтній майстерні	20 «Виробничі запаси», 26 «Готова продукція»	234 «Допоміжні виробництва»
Оприбутковано приплід від робочої худоби	21 «Поточні біологічні активи»	234 «Допоміжні виробництва»
Списано на рослинництво вартість гною, одержаного від робочої худоби	231 «Рослинництво»	234 «Допоміжні виробництва»
Оприбутковано гній від робочої худоби	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	234 «Допоміжні виробництва»
Списано вартість виконаних робіт та наданих послуг: на основне виробництво (рослинництво, тваринництво)	231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво»	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»
на допоміжні виробництва	234 «Допоміжні виробництва»	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»
на машинно-тракторний парк	235 «Утримання машино-тракторного парку»	234 «Допоміжні виробництва»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
на загальновиробничі потреби	91 «Загальновиробничі витрати»	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»
на загальногосподарські потреби	92 «Адміністративні витрати»	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»
на будівництво, придбання основних засобів та інші капітальні вкладення	15 «Капітальні інвестиції»	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»
для реалізації продукції	93 «Витрати на збут»	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»
роботи і послуги на сторону	90 «Собівартість реалізації»	234 «Допоміжні виробництва» 235 «Утримання машинно-тракторного парку»

Додаток 4
до методичних рекомендацій з
бухгалтерського обліку витрат
і калькулювання собівартості
сільськогосподарської продукції

Кореспонденція рахунків по обліку витрат та виходу продукції промислових виробництв

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	Кредит
1	2	3
Списано матеріальні цінності на виробництво продукції промислових виробництв:		
сировина і матеріали	233 «Промислові виробництва»	201 «Сировина й матеріали»
нафтопродукти та інші види палива	233 «Промислові виробництва»	203 «Паливо»
будівельні матеріали	233 «Промислові виробництва»	205 «Будівельні матеріали»
запасні частини	233 «Промислові виробництва»	207 «Запасні частини»
тварини з вирощування та відгодівлі, передані на забій	233 «Промислові виробництва»	21 «Поточні біологічні активи»
малоцінні та швидкозношувані предмети (спеціальний одяг, спеціальне взуття, засоби індивідуального захисту, інструменти тощо)	233 «Промислові виробництва»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»
готова продукція, передана на переробку	233 «Промислові виробництва»	26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	Кредит
1	2	3
Списано вартість виконаних робіт і наданих послуг промисловим виробництвами іншими власними промисловими і допоміжними виробництвами (автомобільні перевезення, електроенергія, водопостачання тощо)	233 «Промислові виробництва»	233 «Промислові виробництва», 234 «Допоміжні виробництва», 235 «Утримання машинно-тракторного парку»
Розподілено цехові витрати промислових виробництв	233 «Промислові виробництва»	233 «Промислові виробництва»
Списано загальнопромислові витрати в порядку їх розподілу на промислові виробництва	233 «Промислові виробництва»	91 «Загальнопромислові витрати»
Нараховано підрядникам та іншим стороннім підприємствам і організаціям за виконані роботи і надані послуги для промислових виробництв	233 «Промислові виробництва»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями»
Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	233 «Промислові виробництва»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Нараховано оплату праці працівникам промислових виробництв	233 «Промислові виробництва»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»
Нараховано знос (амортизацію) по необоротних активах, що використовуються в промислових виробництвах	233 «Промислові виробництва»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Оприбуткована готова продукція від промислових виробництв	26 «Готова продукція»	233 «Промислові виробництва»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	Кредит
1	2	3
Оприбутковані різні матеріальні цінності від промислових виробництв, зворотні відходи	20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	233 «Промислові виробництва»
Списано вартість виконаних продукції промислових виробництв, реалізованої на сторону	90 «Собівартість реалізації»	233 «Промислові виробництва»
Списано вартість продукції промислових виробництв для капітальних вкладень	15 «Капітальні інвестиції»	233 «Промислові виробництва»
Списано втрати промислових виробництв від стихійного лиха	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	233 «Промислові виробництва»

Додаток 5
до методичних рекомендацій з
бухгалтерського обліку витрат
і калькулювання собівартості
сільськогосподарської продукції

**Кореспонденція рахунків по обліку загальновиробничих
витрат, адміністративних витрат та витрат на збут**

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Списано матеріальні цінності, використані для загальновиробничих, адміністративних потреб та потреб збуту:		
паливо	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	203 «Паливо»
будівельні матеріали	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	205 «Будівельні матеріали»
запасні частини	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	207 «Запасні частини»
малоцінні та швидкозношувані предмети	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 132 «Знос інших необоротних матеріальних активів»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
готова продукція	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
товари	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	28 «Товари»
Списано послуги допоміжних виробництв для загальновиробничих, загальногосподарських або збутових потреб	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	23 «Виробництво»
Списано витрати майбутніх періодів (оренда, підписка на літературу тощо)	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	39 «Витрати майбутніх періодів»
Нараховано підрядникам та іншим стороннім підприємствам і організаціям за виконані роботи і послуги для загальновиробничих, загальногосподарських та збутових потреб	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунки за іншими операціями»
Нараховано єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Нараховано оплату праці загальновиробничому персоналу, працівникам адмінпарату та працівникам відділу збуту	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	66 «Розрахунки з оплати праці»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
1	2	3
Списано витрати по відрядженнях та інші, проведені через підзвітних осіб	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
Нараховано знос (амортизацію) основних засобів загальновиробничого, загальногосподарського та збутового призначення	91 «Загальновиробничі витрати» 92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»	13 «Знос (амортизація) необоротних активів»
Списано загальновиробничі витрати в порядку їх розподілу	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»
Списано адміністративні витрати та витрати на збут на фінансові результати	791 «Результат операційної діяльності»	92 «Адміністративні витрати» 93 «Витрати на збут»

Додаток 6
до методичних рекомендацій з
бухгалтерського обліку витрат
і калькулювання собівартості
сільськогосподарської продукції

**Кореспонденція рахунків з обліку інших операційних витрат,
фінансових витрат та інших витрат звичайної діяльності**

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	Кореспонденція рахунків
	дебет	дебет
1	2	2
Відображено понесені витрати на дослідження і розробки	941 «Витрати на дослідження і розробки»	20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівниками», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» тощо
Відображено витрати, пов'язані з купівлею-продажем іноземної валюти	942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»	334 «Грошові кошти в дорозі в національній валюті»
Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів та необоротних активів, утримуваних для продажу	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси», 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу»
Відображено списання сумнівної та безнадійної заборгованості понад нарахований резерв	944 «Сумнівна та безнадійна заборгованість»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
Відображено втрати від операційної курсової різниці	945 «Втрати від операційної курсової різниці»	312 «Поточні рахунки в іноземній валюті»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	Кореспонденція рахунків
	дебет	дебет
1	2	2
Відображено втрати від знецінення запасів	946 «Втрати від знецінення запасів»	20 «Виробничі запаси», 28 «Товари» тощо
Списано нестачу сільськогосподарської продукції	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»
Відображено санкції за невиконання договірних умов	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
Відображено витрати на утримання дитячого садочка	949 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси», 66 «Розрахунки за виплатами працівниками», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» тощо
Списано інші витрати операційної діяльності в порядку закриття на рахунки фінансових результатів	791 «Результат операційної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
Нараховано відсотки за користування банківським кредитом	951 «Відсотки за кредит»	684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»
Відображено премію за придбаною фінансовою інвестицією	952 «Інші фінансові витрати»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 35 «Поточні фінансові інвестиції»
Списано фінансові витрати на фінансові результати	792 «Результат фінансових операцій»	95 «Фінансові витрати»

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	Кореспонденція рахунків
	дебет	дебет
1	2	2
Списано собівартість реалізованих фінансових інвестицій	971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій»	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
Визнано втрати зменшення корисності активів та списано залишкову вартість реалізованих цілісних майнових комплексів	972 «Втрати від зменшення корисності активів»	10 «Основні засоби»
Втрати від переоцінки заборгованості за довгостроковими кредитами, отриманими в іноземній валюті	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»	502 «Довгострокові кредити банків в іноземній валюті»
Відображається уцінка основних засобів	975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій»	10 «Основні засоби»
Списано залишкову вартість ліквідованих основних засобів	976 «Списання необоротних активів»	10 «Основні засоби»
Списано інші витрати на фінансові результати	793 «Результат іншої звичайної діяльності»	97 «Інші витрати»

Науково-практичне видання

Жук Валерій Миколайович,
Шерстюк Олександр Леонідович,
Панадій Олександр Петрович та ін.

**Управлінський облік і калькулювання
собівартості сільськогосподарської
продукції
Посібник**

Відповідальний за випуск: Шерстюк О.Л.

Редактор	<i>О.П. Панадій</i>
Технічний редактор	<i>А.М. Артеменко</i>
Комп'ютерна верстка	<i>Д.С. Сушко</i>

Підп. до друку 25.01.2021. Формат 60 $\bar{\text{I}}$ 84/16. Папір офсетний.
Ум. друк. арк. 9,0. Обл.-вид. арк. 6,6. Наклад 50 пр. Зам. 47.

Видання та друк – Національний науковий центр
«Інститут аграрної економіки»
03127, м. Київ-127, вул. Героїв оборони, 10.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2065 від 18.01.2005 р.