

Облікова політика: розрахунок собівартості молока

Воркшоп IFC – АВМ

ПІДГОТОВЛЕНО:

IFC: Консультант з управління молочною фермою

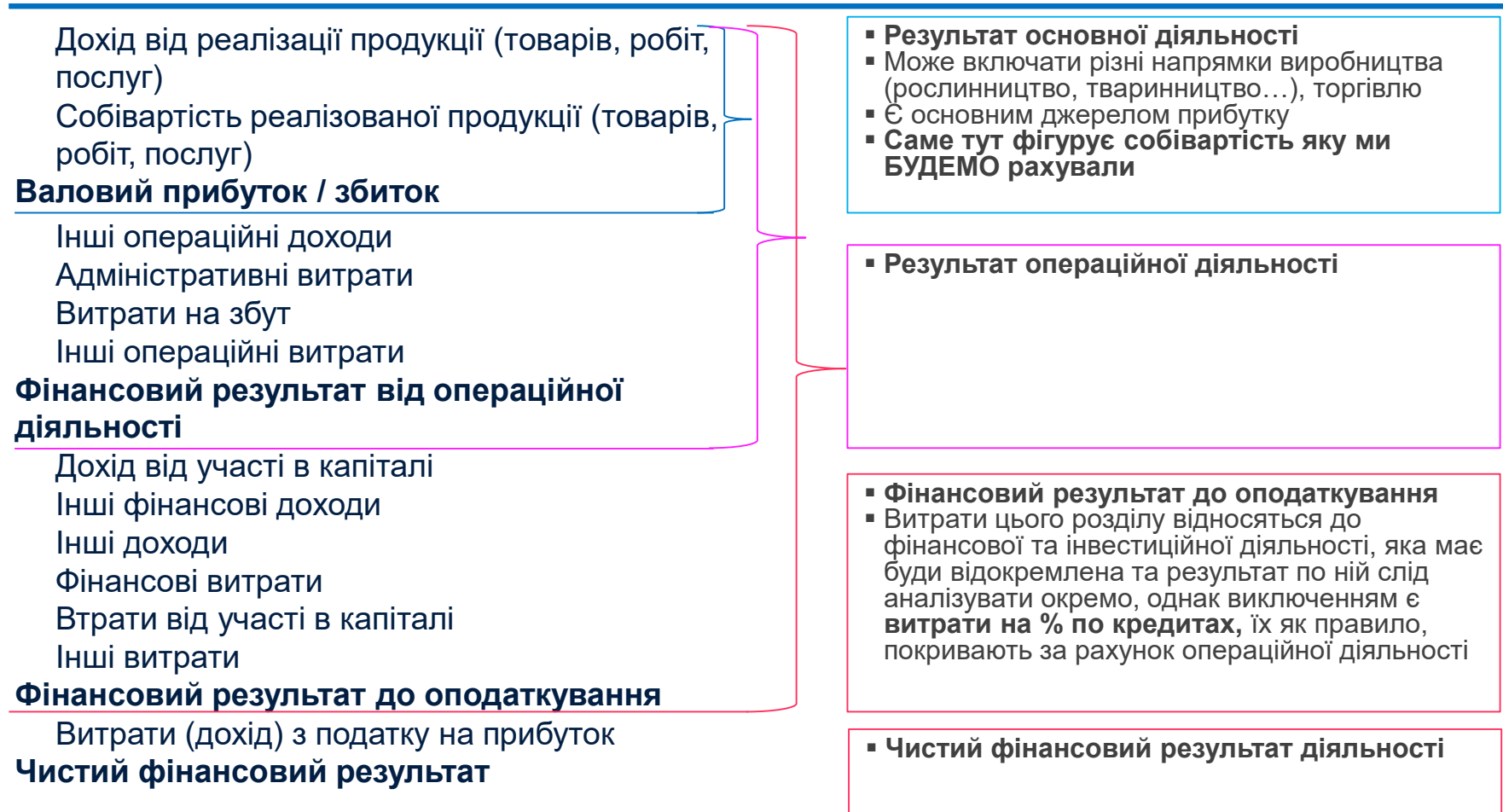
Катерина Дудка



ПРОЕКТ IFC «РОЗВИТОК МОЛОЧНОЇ ГАЛУЗІ УКРАЇНИ»
IFC UKRAINE DAIRY SUPPLY CHAIN DEVELOPMENT PROJECT

дата

СТРУКТУРА ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА



БАЗОВІ ПРИНЦИПИ ТА ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ (1/4)



До собівартості продукції включаються:

Група витрат	Приклади витрат
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Прямі матеріальні витрати 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Корми, інші матеріали, які можна прямо визначити та співвіднести з витратами на ТЕХНОЛОГІЧНУ ГРУПУ (основне стадо, якщо про молоко): <ul style="list-style-type: none"> ▪ корми, підстилка, медикаменти, миючі, дезінфікуючі засоби, тощо
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Прямі витрати на оплату праці 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Оплата праці доярок, тваринників, іншого персоналу, яку можна прямо визначити та співвіднести з витратами на ТЕХНОЛОГІЧНУ ГРУПУ (основне стадо, якщо про молоко): <ul style="list-style-type: none"> ▪ доярки, роздавачі кормів (якщо роздає різним групам – потрібно ділити відразу по годинах або по головах), тваринники
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Пряма амортизація 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Амортизація доїльного обладнання / доїльної зали та обладнання із зберігання молока ▪ Амортизація приміщення, обладнання для гноєвидалення, якщо воно використовується тільки для тварин основного стада ▪ Амортизація або зміна вартості (+/-) тварин основного стада
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Інші прямі витрати 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ремонтні роботи (заробітна плата, запасні частини), послуги консультантів, ветеринарні послуги, які можна прямо визначити та співвіднести з витратами на ТЕХНОЛОГІЧНУ ГРУПУ (основне стадо, якщо про молоко): <ul style="list-style-type: none"> ▪ Якщо послуги надаються декільком групам – доречно відразу в акті приймання-передачі виконаних робіт вказувати розподіл витрат на окремі групи (безпосередньо за фактом годин, витратних матеріалів або розподіл по головах)

БАЗОВІ ПРИНЦИПИ ТА ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ (2/4)



До собівартості продукції включаються:

Група витрат	Приклади витрат
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Накладні (розподілені витрати) допоміжних та обслуговуючих виробництв 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Загальні витрати ремонтної майстерні, інженерної служби, служби енергетика: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Заробітна плата головного інженера, енергетика ▪ Амортизація майстерні ▪ Загальні витрати машинно-тракторного парку: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Заробітна плата керівника, працівників на ремонтних роботах ▪ Амортизація та витрати на утримання приміщень (гаражів...) ▪ Витрати столової: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Заробітна плата кухарів ▪ Вартість продуктів, інших матеріалів ▪ Амортизація та витрати на утримання приміщень (кухня, столова) ▪ Амортизація обладнання кухні, столової тощо
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Накладні (розподілені витрати) загальновиробничі витрати тваринництва 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Заробітна плата менеджера з управління МТФ, зоотехніка, ветлікаря, тощо. Витрати на їх службовий автотранспорт ▪ Амортизація приміщень та обладнання в тваринництві, яке неможливі віднести до окремої технологічної групи тварин ▪ Витрати на утримання та дезінфекцію приміщень і обладнання, яке неможливі віднести до окремої технологічної групи тварин

- Такі витрати протягом місяця накопичуються окремо по підрозділах та статтях витрат
- В кінці місяця розподіляються за визначеною методикою, враховуючи принцип розподілу, що базується на нормальній потужності (можуть залишатися нерозподілені загальновиробничі витрати, які будуть віднесені до витрат періоду)

БАЗОВІ ПРИНЦИПИ ТА ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ (3/4)



Не включаються до собівартості продукції, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені:

Група витрат	Приклади витрат
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Нерозподілені загальновиробничі витрати 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Амортизація тваринницьких приміщень, що не використовуються ▪ Витрати на охорону, утримання приміщень, що не використовуються ▪ Так само, якщо машинно-тракторний парк має зайві приміщення, площадки, інфраструктуру, яка не потрібна для тих об'ємів виробництва які є, то їх витрати не повинні повністю розподілятися (слід визначити нормальні потреби для обслуговування рослинництва, тваринництва і тільки ті витрати розподіляти)
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Понаднормативні втрати та нестачі 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Втрати кормів, підстилки від псування, понад встановлені нормативи ▪ Збитки від понаднормативного вибракування (інфекції, хвороби) ▪ Збитки від понаднормативного падежу телят (норма збереженості телят) ▪ Втрати інших матеріалів через недбалість, крадіжки тощо
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Адміністративні витрати 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Заробітна плата директора підприємства, бухгалтерської та фінансово-економічної служби, юридичної служби, асистентів, прибиральників офісних приміщень, тощо ▪ Витрати на службовий транспорт вказаних вище служб ▪ Амортизація адміністративних приміщень, транспорту ▪ Консультаційні та аудиторські послуги (бухгалтерія, економісти, юристи, тощо – управлінський не виробничо-технологічний консалтинг)

БАЗОВІ ПРИНЦИПИ ТА ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ (4/4)



Не включаються до собівартості продукції, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені:

Група витрат	Приклади витрат
<ul style="list-style-type: none"> Витрати на збут 	<ul style="list-style-type: none"> Маркетинг та реклама інші витрати на залучення покупців (витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом) Витрати на транспортування продукції від господарства до покупця Витрати на транспортування, страхування товарів, транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції відповідно до умов договору (базису) поставки
<ul style="list-style-type: none"> Інші витрати операційної діяльності 	<ul style="list-style-type: none"> втрати від сумнівних та безнадійних боргів собівартість реалізованих виробничих запасів (кормів) штрафи, пені, тощо
<ul style="list-style-type: none"> Фінансові витрати 	<ul style="list-style-type: none"> Відсотки за користування кредитними коштами Комісійні за оформлення кредитів Витрати на випуск та обслуговування акцій, облігацій тощо
<ul style="list-style-type: none"> Втрати від участі в капіталі 	<ul style="list-style-type: none"> Інвестиційні збитки: від придбання акцій часток у інших підприємствах
<ul style="list-style-type: none"> Збитки від реалізації, ліквідації основних засобів 	<ul style="list-style-type: none"> Різниця між ціною реалізації та залишковою вартістю ОЗ Різниця між вартістю матеріалів отриманих від ліквідації та залишковою вартістю ОЗ
<ul style="list-style-type: none"> Витрати періоду слід обліковувати та аналізувати в розрізі статей витрат та підрозділів (організаційних одиниць) Такі витрати слід співвідносити з маржинальним та валовим прибутком в цілому по підприємству 	

АЛГОРИТМ РОЗРАХУНКУ СОБІВАРТОСТІ МОЛОКА



- Періодичність розрахунку – щомісячно
- Одиниці виміру молока, кг

Собівартість молока = (прямі витрати на основне стадо + накладні розподілені витрати на основне стадо – справедлива вартість приплоду – справедлива вартість гною) / фізичний об'єм надоєного молока

- Послідовність :

1- розподіл накладних витрат:

1.1.- допоміжні та обслуговуючі виробництва (рах. 235 «Технічне обслуговування та ремонти необоротних активів», 233 «Допоміжні виробництва», 234 «Обслуговуючі виробництва»*)

1.2.- загальновиробничі витрати тваринництва (рах. 912 «Загальновиробничі витрати тваринництва»*)

2 – від накопичених прямих та розподілених накладних витрат віднімається справедлива вартість отриманої побічної та супутньої продукції

3 – отримана сума витрат ділиться на кількість виробленого молока у фізичній вазі (все молоко, яке було вироблене та придатне до продажу та / чи внутрішньогосподарського використання)

- Підхід до розподілу накладних витрат – див.на наступних слайдах
- Оцінка приплоду, гною та молозива – підходи див. на наступних слайдах

* Нумерація та назви рахунків можуть відрізнятися на підприємствах

ПРЯМІ ВИТРАТИ



Прямі витрати на виробництво молока – витрати які можна ідентифікувати та прямо співвіднести із витратами на основне стадо

!!! Витрати на ремонтний молодняк не беруться до уваги при розрахунку собівартості молока

Прямі витрати накопичуються на рахунку обліку основного виробництва (23) в розрізі аналітик:

- Напрямок – тваринництво / молочне скотарство
- Група тварин – основне стадо
- Статті витрат – деталізація, як правило, наступна (може бути більш глибокою для цілей управління)

- Корми всього
- Підстилка
- Оплата праці та нарахування на фонд оплати праці *
- Ветеринарні препарати, медикаменти, ветеринарні послуги
- Матеріали для розведення та відтворення ВРХ
- Миючі та дезінфікуючі засоби
- Електроенергія
- Послуги сторонніх організацій
- Паливно-мастильні матеріали*
- Амортизація основних засобів (пряма)*
- Витрати на ремонт основних засобів*
- Амортизація / зміна вартості корів основного стада
- Інші прямі витрати

- **Особливості статей, які слід враховувати**

1-пов'язана з прямими послугами обслуговуючих виробництв (МТП, АТП, роботи працівників ремонтної майстерні):

ОП: «Розподілу підлягають тільки загальні витрати на утримання підрозділів допоміжних виробництв і НЕ підлягають розподілу прямі витрати палива та витрати пов'язані із заробітною платою трактористів, водіїв, працівників, що обслуговують техніку безпосередньо на фермі та ГРУПІ тварин. Такі витрати відносяться на основне стадо по факту, як прямі на основі первинних документів (нарядів, подорожніх листів автомобіля / трактора)».

2-пов'язана з амортизацією та ремонтами основних засобів:

ОП: 2.1.5: «Амортизація визнається витратами того об'єкту витрат на якому використовується основний засіб. Відповідно, для цілей обліку слід обрати рахунок та об'єкт витрат для кожного об'єкту основного засобу. Відповідно витрати на амортизацію можуть бути виробничими прямими, або накладними або адміністративними або витратами на збут чи іншими операційними витратами».

ОП: 2.5.2.2.: «Витрати на техобслуговування та ремонти накопичуються на окремому рахунку в розрізі об'єктів ОЗ, а в кінці місяця включаються до прямих або накладних витрат на ті ж об'єкти обліку витрат, куди відноситься амортизація...».

НАКЛАДНІ ВИТРАТИ: ПІДХОДИ ДО РОЗПОДІЛУ (1/2)



Є дві групи накладних витрат: загальні витрати допоміжних та обслуговуючих виробництв та загальновиробничі витрати тваринництва

1. Загальні витрати допоміжних та обслуговуючих виробництв розподіляються на рослинництво та тваринництво

▪ Варіант 1: пропорційно прямим витратам / витратам на оплату праці та ПММ

▪ Варіант 2: 2-х ступінчастий : 1-по визначеній пропорції на основні галузі виробництва (по факту минулого року або по плану), 2-в нутрі виробництва – пропорційно прямим витратам

■ АЛГОРИТМИ

Розподілені загальні витрати допоміжних та обслуговуючих виробництв на основне стадо = Сума накопичених загальних витрат по всіх допоміжних та обслуговуючих виробництвах / (Сума прямих витрат рослинництва + Сума прямих витрат тваринництва) * Сума прямих витрат на основне стадо

1. Визначаємо пропорцію на тваринництво = Кількість відпрацьованих людино-годин на галузь тваринництва (як прямі витрати по нарядах, листах) за рік / Загальна кількість відпрацьованих людино-годин на всі галузі основного виробництва (як прямі витрати) за рік

2. Сума фактичних загальних витрат доп.та обл.виробництв розподілена на тваринництво = Сума накопичених загальних витрат по всіх допоміжних та обслуговуючих виробництвах * визначену пропорцію витрат на тваринництво (1)

3. Розподілені загальні витрати допоміжних та обслуговуючих виробництв на основне стадо = Сума прямих витрат на основне стадо / Сума фактичних загальних витрат доп.та обл.виробництв розподілена на тваринництво (2)* Сума фактичних загальних витрат обл.та доп.вир-в на галузь тваринництва (2)

НАКЛАДНІ ВИТРАТИ: ПІДХОДИ ДО РОЗПОДІЛУ (2/2)



Є дві групи накладних витрат: загальні витрати допоміжних та обслуговуючих виробництв та загальновиробничі витрати тваринництва

1. Загальні витрати допоміжних та обслуговуючих виробництв розподіляються на рослинництво та тваринництво

- Варіант 1: пропорційно прямим витратам / витратам на оплату праці та ПММ
- Варіант 2: 2-х ступінчастий : 1-по визначеній пропорції на основні галузі виробництва (по факту минулого року або по плану), 2-в нутрі виробництва – пропорційно прямим витратам

▪ НЕДОЛІКИ

- Нерівномірний розподіл протягом року: в періоди, коли в рослинництві відсутні прямі витрати – усі витрати доп.та обсл.виробництв «впадуть» на тваринництво

- Необхідність додаткових аналітичних процедур (аналіз затрат минулих періодів та / чи планування і аналіз планових затрат, при чому у натуральних вимірах)

2. Загальновиробничі витрати тваринництва розподіляються пропорційно сумі прямих витрат

▪ АЛГОРИТМ

Розподілені загальновиробничі витрати тваринництва на основне стадо = Сума накопичених загальновиробничих витрат тваринництва / Загальна сума прямих витрат тваринництва * Сума прямих витрат на основне стадо

ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ ПОБІЧНОЇ ТА СУПУТНЬОЇ ПРОДУКЦІЇ (1/2)



Гній

- Справедлива вартість гною визначається базуючись на вартості поживних елементів
- Кількість поживних елементів в гноєві визначати на основі лабораторних досліджень (рекомендовано 1 раз на квартал, вартість досліджень включати до загальновиробничих витрат тваринництва)
- Вартість поживних елементів визначати на основі їх вмісту та ціни по найбільш вживаних мінеральних добривах

Визначення справедливої вартості підстилкового гною (приклад)

Показники для розрахунку	Одиниця виміру	Значення
Вміст в підстилковому гноєві азоту	кг/т	5
Вміст в підстилковому гноєві фосфору	кг/т	2.5
Вміст в підстилковому гноєві калію	кг/т	6
Формування гумусу	кг/т	42
Вартість азоту (на базі Карбамід (N46))	грн/кг	28.26
Вартість фосфору (на базі Амофос (N10P52))	грн/кг	27.17
Вартість калію (на базі Хлористий калій (K60))	грн/кг	26.08
Вартість гумусу	грн/кг	4
Коефіцієнт засвоюваності основних поживних речовин у рік внесення	коэф.	0.5
Оцінка справедливої вартості гною	грн/т	267

- Значення визначені на основі лабораторних досліджень гною
- Значення визначені на основі моніторингу ринку мінеральних та органічних добрив (гумусу)
- Коефіцієнт засвоюваності основних поживних речовин – професійне судження – надає головний агроном на основі власного досвіду, досліджень провідних лабораторій, компаній тощо

ПІДХОДИ ДО ОЦІНКИ СПРАВЕДЛИВОЇ ВАРТОСТІ ПОБІЧНОЇ ТА СУПУТНЬОЇ ПРОДУКЦІЇ (2/2)



Приплід

- Справедлива вартість приплоду визначається за ринковою ціною реалізації телят 2-3-х тижневого віку скоригованою на витрати годівлі та утримання до моменту продажу
- Періодичність визначення справедливої вартості для цілей обліку та калькулювання собівартості – 1 раз на квартал (в кінці кожного кварталу для використання в наступному)
- Ціни на 1 кг. ж.в. телят та на корми - ринкові

Визначення справедливої вартості 1 гол. приплоду (приклад)

Показники для розрахунку	Одиниця виміру	Значення	Припущення
Середня вага при продажу 2-4 тижні		38	
Справедлива ціна 1 кг.ж.в. телят у віці 2-4 тижнів	грн/кг	40	
Вартість 1 голови	грн	1520	
Коригування вартості 1 гол. на витрати на годівлю (3 тижні)	грн.	1155	
молоко	грн	1008	
комбікорм стартерний	грн	137	
сіно	грн	10	
Доля витрат на годівлю в структурі прямих витрат на утримання	%	90	
Коригування вартості 1 гол. на інші витрати на утримання	грн /кг	128	
Справедлива вартість 1 гол приплоду	грн	237	
			<ul style="list-style-type: none"> ▪ Раціон: <ul style="list-style-type: none"> - Молоко: 6 л/гол/день, вартість 8 грн / л - Комбікорм: 15 кг/гол/ 1-й місяць (15/30=0.5 кг/гол/день. Ціна комбікорму 13 грн/кг - Сіно: 10 кг/гол/міс (10/30 = 0.33 кг/гол/день). Ціна сіна 1.5 грн /кг

ПІДХОДИ ДО АНАЛІЗУ ПОКРИТТЯ ІНШИХ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ



Основним джерелом доходів – є основна діяльність, яка має покрити, як мінімум операційні витрати та принести прибуток підприємству загалом

Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

Валовий прибуток / збиток

Інші операційні доходи
Адміністративні витрати
Витрати на збут
Інші операційні витрати

Фінансовий результат від операційної діяльності

Дохід від участі в капіталі
Інші фінансові доходи
Інші доходи
Фінансові витрати
Втрати від участі в капіталі
Інші витрати

Фінансовий результат до оподаткування

Витрати (дохід) з податку на прибуток

Чистий фінансовий результат

- **Результат основної діяльності**
- Може включати різні напрямки виробництва (рослинництво, тваринництво...), торгівлю
- Є основним джерелом прибутку
- Саме тут фігурує собівартість яку ми рахували
- Задача - покрити повністю операційні витрати, % по кредитах та витрати з податку на прибуток

- **Результат операційної діяльності**
- Як правило, велику вагу займають адміністративні витрати
- Покриття адміністративних та інших операційних витрат за рахунок валового прибутку від основних напрямків діяльності – пропорційно маржинальному прибутку від кожного напрямку

- **Фінансовий результат до оподаткування**
- Витрати цього розділу відносяться до фінансової та інвестиційної діяльності, яка має бути відокремлена та результат по ній слід аналізувати окремо, однак виключенням є **витрати на % по кредитах**, їх як правило, покривають за рахунок операційної діяльності
- Відповідно, якщо кредити – на молочне тваринництво, слід брати до уваги при аналізі можливості покриття. Загального підходу немає, рішення приймається по кожному підприємству та по періодах окремо, в залежності від цілей кредиту