

Я. П. Мельничук,

аспірант, Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана, м. Київ

КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ОРГАНІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

Y. Melnychuk,

PhD, Vadym Hetman Kyiv National Economic University, Kyiv

CALCULATION OF THE COST OF ORGANIC CROP PRODUCTION

В умовах ринкових відносин значно ускладнюється процес управління підприємством. Ефективність управління виробничою діяльністю залежить від рівня інформаційного забезпечення менеджерів. Собівартість продукції як економічна категорія залежить як від понесених витрат і кількості одержаної продукції, так і методики її визначення. Визначення показника собівартості є вирішальним у процесі господарської діяльності. Виробництво органічної продукції потребує значно більше коштів, ніж на виробництво звичайної продукції, тому собівартість такої продукції буде вища, і як результат, буде вища ціна.

У статті проаналізовано методи калькулювання собівартості продукції рослинництва, номенклатура калькуляційних статей та послідовність розрахунку собівартості органічної продукції рослинництва. Також у роботі описаний поетапний алгоритм визначення собівартості продукції рослинництва і в тому числі продукції органічного походження.

In market conditions management process is much more complicated. Effectiveness of productive activity depends on the level of information support of the managers. Cost of production as an economic category depends on the amount of costs incurred and the resulting products and methods of its determination.

The process of determination of cost is decisive in the economic activity. Organic production requires significantly more resources than the production of conventional products because the cost of such products is higher, and as a result the price will be higher.

The article contains the analysis methods of the calculation of the cost of crop production and range calculation sequence of articles and calculating the cost of organic crop production. Also the work described the algorithm for determining the incremental cost of crop production and including production of organic origin.

Ключові слова: витрати рослинництва, калькулювання собівартості, методи калькулювання собівартості, визначення собівартості, органічне землеробство, органічна продукція рослинництва.

Key words: crop costs, costing, costing methods, cost determination, organic agriculture, organic crop production.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

На виробництво органічної продукції підприємства витрачають значно більше коштів, ніж на виробництво звичайної продукції. При калькулюванні собівартості органічної продукції рослинництва важливим є правильне відображення вартості побічної продукції, адже вона не може відрізнитися від такої, що отримана в результаті виробництва продукції рослинництва з використанням хімічних добрив.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням калькулювання собівартості продукції рослинництва займалися ряд вітчизняних науковців і практиків: П.Й. Атамас [5], В.М. Базась [6], В.Б. Захожай [6], В.Г. Літник [8], М.М. Матюха [6], Т.Г. Маренич [8], В.Б. Мосаковський [10].

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження методики групування витрат на виробництво та процесу калькулювання собівартості органічної продукції рослинництва.

В Україні процес калькулювання собівартості продукції сільськогосподарського походження регулюють декілька нормативно-правових актів. П(С)БО 16 "Ви-

трати" визначає загальні засади формування виробничої собівартості продукції [8]. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств містять особливості формування виробничих витрат в галузях, номенклатуру калькуляційних статей та методику калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт та послуг. Інструкцією щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50 — с.г. "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств" передбачено методику визначення повної собівартості продукції, робіт та послуг в сільськогосподарських підприємствах. А П(С)БО 9 "Запаси" визначає порядок формування собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг [1].

Для обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в рослинництві використовуються єдині принципи з іншими галузями господарства. Рослинництво як основна галузь сільськогосподарського виробництва має свої специфічні особливості: сезонний характер виробництва, залежність від природних факторів, спеціалізація тощо. Якщо виробництво спеціалізоване на одній групі культур, то облік витрат можна вести в цілому для господарства. У випадку кількох напрямів рос-

линництва, де є окремі види товарної продукції, варто вести деталізований облік за центрами витрат щодо кожного об'єкта.

Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюють з метою визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних та економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва й для обґрунтування цінової політики підприємства.

Собівартість продукції (робіт, послуг) — це поточні витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг. У плануванні й бухгалтерському обліку визначають виробничу собівартість продукції та собівартість реалізованої продукції.

Собівартість одиниці продукції визначається за допомогою певних методів. Їх вибір залежить від особливостей технології та організації виробництва, характеру продукції, що виробляється. В сільськогосподарському виробництві використовуються такі методи калькулювання собівартості продукції: пряме віднесення витрат на відповідні види продукції; вилучення із загальної суми витрат вартості побічної продукції, вираженої у грошовій формі; розподіл витрат між видами продукції пропорційно кількісному значенню однієї з головних ознак, спільної для всіх видів одержаної продукції; коефіцієнтний метод; пропорційний метод; комбінований метод.

3-поміж продукції основних галузей сільського господарства визначення собівартості починають саме з продукції рослинництва, оскільки вона значною мірою споживається тваринництвом. Об'єктами розрахунку собівартості в рослинництві є різні види основної та супутньої продукції, які одержують від кожної сільськогосподарської культури. Крім того, визначають собівартість незавершеного виробництва, що складається із собівартості сільськогосподарських робіт і вартості спожитих ресурсів для виробництва продукції рослинництва, які виконані (понесені) в поточному році під урожай майбутнього року.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої упродовж звітного періоду, нерозподілених загальновиробничих та наднормативних виробничих витрат. У сільському господарстві всі види загальновиробничих витрат вважають змінними і відносять на собівартість продукції.

Не відносять на собівартість виробленої й реалізованої продукції та покривають за рахунок інших джерел: адміністративні витрати; витрати на збут; інші витрати операційної діяльності; фінансові витрати. Водночас для визначення повної собівартості реалізованої продукції до собівартості реалізованої продукції додають адміністративні витрати, витрати на збут і частину фінансових витрат.

Продукція рослинництва після збирання транспортується на склад і відповідним чином доробляється (висушується, очищується, сортується тощо). З огляду на це виникає необхідність визначення межі понесених витрат, які повинні бути включені у виробничу собівартість продукції. Відповідно до існуючого положення зерно і насіння соняшнику калькулюються за принципом франко-тік (франко-місце зберігання). При цьому в собівартість зерна включають витрати на доробку продукції. Сіно і солома калькулюються за франко-місцем зберігання, силос — франко-силосною спорудою, включаючи витрати на виробництво зеленої маси і на силосування, зелений корм — франко-місцем споживання, коренеплоди, картопля — за франко-місцем зберігання.

У рослинництві виробничі витрати групують за культурами окремо по рільництву, овочівництву, луківництву, вирощуванню трави на сіно, садівництву з виділенням витрат на врожай поточного року і на врожай майбутніх років. У рослинництві використовуються частини виробленої власної готової продукції як насіння для наступного виробництва. Продукція власного виробництва (зерно на посів) використовується для одержання нової продукції в наступному році, що обумовлює економічну вигоду.

Перш ніж розпочати калькулювання собівартості продукції, необхідно за даними аналітичного обліку витрат рослинництва встановити загальну суму витрат і обсяг продукції основної, супутньої і побічної, отриманої від даної культури (групи культур). Витрати на обробіток площ, на яких повністю загинув урожай унаслідок стихійного лиха, списуються як надзвичайні втрати. Собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшника, капустиного листа та іншої побічної продукції рослинництва визначається виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної чи основної продукції. При складанні звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключається вартість побічної продукції [7].

Для визначення фактичної собівартості одиниці продукції складається спеціальний розрахунок, в якому використовуються або показники умовної продукції, або затверджені на підприємстві ставки часток собівартості виду продукції у загальній собівартості виробництва.

Після складання звітних (фактичних) калькуляцій планова собівартість продукції коригується до фактичної собівартості, враховуючи продукцію рослинництва на складі, реалізованої і відпущеної на відгодівлю худобі [6].

Спочатку розраховується частка виробничої собівартості окремого виду продукції в загальній виробничій собівартості продукції рослинництва. Потім для кожного виду сільськогосподарської продукції розраховується сума витрат, які не можна було прямо віднести на певну продукцію, як добуток від множення частки виробничої собівартості кожного виду продукції на загальну суму витрат для формування повної собівартості. Якщо в результаті розрахунків через округлення чисел отримана різниця між головною позицією і сумою позицій, що її складають, то вона відноситься відповідно на позиції "інша продукція рослинництва".

Повна собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) визначається як сума даних про їхню виробничу собівартість, інших витрат звичайної діяльності, що можна прямо віднести на конкретний вид продукції або послуги, й інших витрат звичайної діяльності, що розподіляються за часткою.

Повна собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг складається із їх виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних та фінансових витрат, які цілком обґрунтовано можна віднести на виробництво і реалізацію власно виробленої сільськогосподарської продукції (робіт, послуг), продукції рибництва. Операційні і фінансові витрати, які можна віднести прямо на певний вид продукції, послуг (витрати на відсотки за кредити, відсотки та винагороди за фінансову оренду, витрати на збут тощо), уключаються безпосередньо до його повної собівартості. Витрати, які неможливо віднести на певну продукцію або послугу прямо, розподіляються за видами продукції і послугами пропорційно їхній виробничій собівартості. Не включаються до повної собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг):

- собівартість реалізованих виробничих запасів;
- понаднормативні витрати від знецінення запасів;
- втрати, пов'язані з крадіжками тощо;

— суми списаних сумнівних боргів;
 — нараховані резерви сумнівних боргів;
 — визнані економічні санкції;
 — втрати від участі в капіталі.

Витрати для формування повної собівартості отримуються як сума даних за групами витрат, розподілених за видами діяльності, пропорційно співвідношенню між виробничою собівартістю реалізованої продукції сільського господарства, і собівартістю реалізованої продукції (робіт, послуг) за мінусом нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і наднормативних виробничих витрат (виробничою собівартістю) у цілому по підприємству.

Для обліку витрат і виходу продукції рослинництва використовують субрахунок 231 "Рослинництво" синтетичного рахунка 23 "Виробництво", за дебетом якого обліковують витрати, а за кредитом — вироблену продукцію.

Аналітичний облік витрат рослинництва ведуть у розрізі статей витрат. Для складання калькуляції собівартості продукції рослинництва необхідно визначити за даними аналітичного обліку фактичні витрати на продукцію.

Об'єктами обліку витрат у рослинництві є витрати за окремими сільськогосподарськими культурами або групи культур (озимі зернові, пшениця яра, просо, гречка, картопля та ін.), види робіт (оранка на зяб, лущення стерні, снігозатримання тощо), витрати до розподілу (витрати на зрошення, на утримання полезахисних насаджень і т. ін.). інші об'єкти обліку витрат (збирання і скиртування соломи, післязбиральна доробка продукції, виробництво трав'яного борошна тощо) [5].

У галузі рослинництва є витрати, які в момент їх здійснення неможливо віднести на відповідну культуру, оскільки вони пов'язані з вирощуванням декількох сільськогосподарських культур (рис. 1). До них відносять: амортизаційні відрахування за основними засобами, які використовуються у рослинництві і підлягають розподілу; витрати на ремонт основних засобів рослинництва, які підлягають розподілу; витрати зі зрошення та з осушення; витрати з утримання полезахисних лісових смуг тощо. Особливість цих витрат полягає в тому, що вони повністю розподіляються у звітному році і, відповідно, не переходять на наступний рік як незавершене виробництво [9]. Такі витрати попередньо обліковують протягом року на окремих аналітичних рахунках у складі виробничих, а потім відносять на певні види сільськогосподарських культур шляхом розподілу.

Витрати на виробництво продукції, робіт та послуг в плануванні і в обліку групуються за статтями, які підприємство визначає самостійно виділяючи окремі статті, як постійні та змінні витрати. Витрати групуються за статтями наступним чином:

- витрати на оплату праці;
- витрати на соціальні заходи;
- насіння та садивний матеріал;
- витрати на утримання основних засобів;
- добрива, включаючи витрати на внесення в ґрунт органічних мікродобрив;
- засоби захисту рослин;

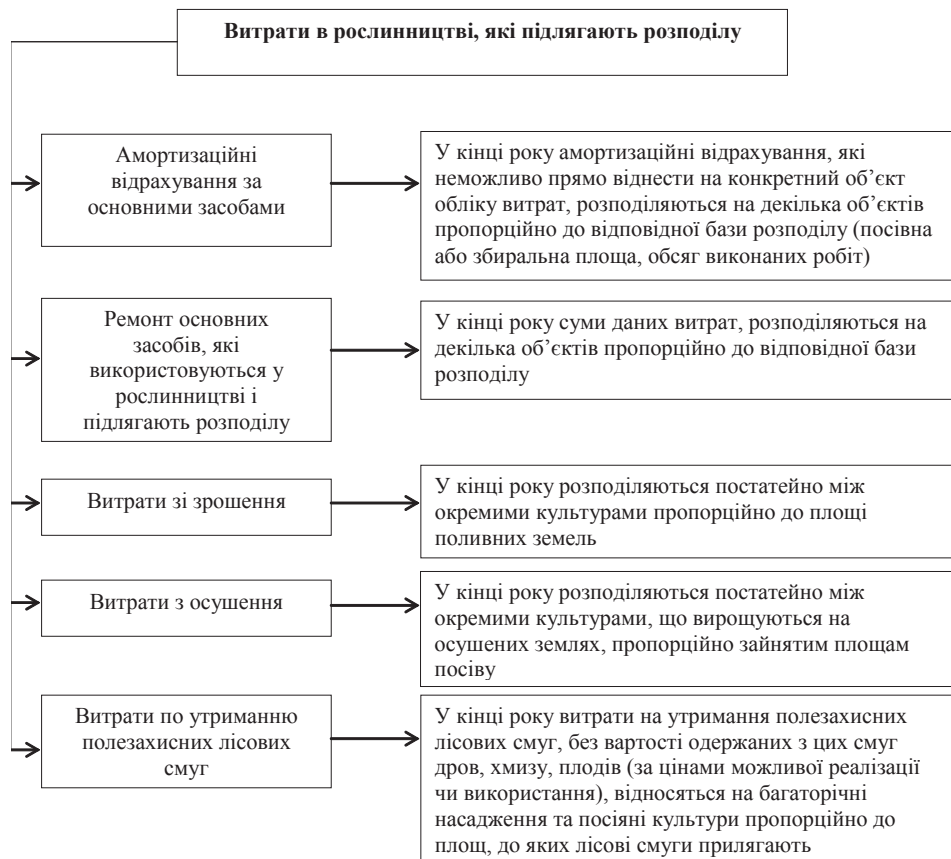


Рис. 1. Перелік витрат в рослинництві, які підлягають розподілу

- роботи і послуги;
- інші витрати;
- непродуктивні витрати;
- витрати на управління та обслуговування виробництва.

Наведена класифікація групування витрат за статтями максимально враховує всі витрати при виробництві продукції рослинництва, що доцільно при здійсненні управління виробництвом та ведення точного обліку собівартості виробленої продукції.

Отож, визначення собівартості продукції — доволі складний та послідовний процес, який потребує точності ведення обліку та відповідальності працівників на кожному етапі обробки інформації. При визначенні собівартості продукції рослинництва і в тому числі продукції органічного походження, слід дотримуватись наступного алгоритму:

1. У кінці року перевірити правильність записів за дебетом і кредитом аналітичних рахунків (наприклад, 231.1 "Виробництво органічної продукції рослинництва") до субрахунку 231.
2. Уточнити, чи повністю включені до витрат під врожай звітного року витрати минулих років за кожним видом незавершеного виробництва.
3. Перевірити повноту оприбуткування продукції рослинництва.
4. Розподілити між окремими об'єктами обліку витрати на утримання основних засобів.
5. Визначити собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв та списати калькуляційні різниці між фактичною та плановою їх собівартістю.
6. Розподілити загальні витрати на зрошення та осушення земель.
7. Списати частину витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються.
8. Списати з витрат основного виробництва суми надзвичайних витрат.
9. Розподілити бригадні, фермські, цехові та загально-виробничі витрати.

10. Визначити загальну суму виробничих витрат за об'єктами обліку.

11. Визначити собівартість продукції рослинництва органічного походження.

Слід зазначити, що собівартість виробництва органічної продукції в Україні, як і у світі загалом, перевищує собівартість сільськогосподарської продукції, вирощеної традиційним способом. Це відбувається внаслідок особливостей процесу органічного виробництва (вища трудомісткість, необхідність виводу частини земель під пар щороку, здійснення сертифікації щодо її відповідності визначеним стандартам та нормам, яка є досить дорогою). При визначенні витрат, які несе господарство на виробництво традиційної продукції практично ніколи не враховуються так звані "приховані" витрати. До них можна віднести: витрати на полішення і захист навколишнього середовища та уникнення у майбутньому витрат для пом'якшення забруднення, гуманне ставлення до тварин, визначене стандартами органічного виробництва, нівелювання ризику для здоров'я фермерів, через неправильне поводження з пестицидами і запобігання майбутніх медичних витрат, розвиток сільських територій шляхом створення додаткових робочих місць і забезпечення цільового доходу для виробників [11].

Калькулювання собівартості органічної продукції рослинництва та визначення вартості побічної продукції має значну специфіку пов'язану з особливостями вирощування такої продукції. При цьому аналітичний облік виробничих витрат необхідно організовувати за видами виробництв і культур, за основними статтями витрат, а також за внутрішньогосподарськими підрозділами.

При визначенні вартості побічної продукції від виробництва органічної продукції рослинництва, важливим є встановлення вартості на рівні, який буде нижче за ціну основної продукції. І це справедливо, тому що супутня продукція не може і не повинна коштувати виробнику більше, ніж основна.

ВИСНОВКИ

Проведеними дослідженнями встановлено, що для сільськогосподарських підприємств визначення собівартості органічної продукції рослинництва є вкрай необхідним, оскільки така інформація дозволяє зробити висновки про ефективність виробництва та забезпечує інформацією для здійснення управлінського обліку. Без спеціально підготовленої інформації в умовах конкурентної боротьби не вижити.

У рослинництві існує ряд особливостей, які впливають на розподіл витрат і на процес калькуляції собівартості продукції рослинництва. Витрати на виробництво продукції рослинництва, робіт та послуг в плануванні і в обліку групуються за статтями, які підприємство визначає самостійно виділяючи окремі статті, як постійні та змінні витрати. При деталізації виникають специфічні для сільського господарства статті витрат: витрати на насіння, органічні добрива, машино-тракторний парк та інше.

При вирощуванні існують витрати, які в момент їх здійснення неможливо віднести на відповідну культуру, оскільки вони пов'язані з вирощуванням декількох сільськогосподарських культур. Особливість цих витрат полягає в тому, що вони повністю розподіляються у звітному році і, відповідно, не переходять на наступний рік як незавершене виробництво.

При визначенні вартості побічної продукції від виробництва органічної продукції рослинництва, важливим є встановлення вартості на рівні, який буде нижче за ціну основної продукції.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

4. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств: Підручник. — 2-ге вид., доп. і перероблене / В.Г. Андрійчук. — К.: КНЕУ, 2002. — 624 с.

5. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. 2-ге вид. — К.: Центр учбової літератури, 2010. — 392 с.

6. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась; За ред. В.Б. Захожая, М.Ф. Базася. — К.: МАУП, 2005. — 968 с.

7. Грабова Н.М. Бухгалтерський облік у галузях народного господарства: навч.-метод. посібник для самот. вивч. дисц. — К.: КНЕУ, 2003. — 203 с.

8. Лінник В.Г. Калькуляція собівартості продукції сільськогосподарських підприємств: підручник для студентів економічних вузів / В.Г. Лінник; за ред.: Л.М. Лукашевич. — Київ: Вища школа, 1986. — 176 с.

9. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: підручник для студ. екон. спец. / Т. Г. Маренич; За ред.: В. Я. Амбросов. — 2-е вид., доп. і перероб. — Київ: Професіонал, 2005. — 892 с.

10. Мосаковський В. Про управлінський облік // Бухгалтерський облік і аудит. — 2006. — № 10. — С. 37—44.

11. Спевак Я. Why is organic food more expensive, and when will it change? [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.organicfoodee.com/sense/tooexpensive>

References:

1. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Regulation (Standard) of accounting 9 "Inventories", available at: <http://www.rada.gov.ua> (Accessed 20 Jan 2016).

2. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Regulation (Standard) of accounting 6 "Expenses", available at: <http://www.rada.gov.ua> (Accessed 20 Jan 2016).

3. The Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2001), "Guidelines for planning, accounting and calculation of cost of goods (works, services) farms", available at: <http://www.rada.gov.ua> (Accessed 20 Jan 2016).

4. Andriyichuk, V. H. (2002), *Ekonomika ahrarnykh pidpriemstv* [The economy agrarian enterprises] 2nd ed, KNEU, Kyiv, Ukraine.

5. Atamas, P. J. (2010), *Bukhhalters'kyj oblik u haluziakh ekonomiky* [Accounting in economy] 2nd ed, Tsentr uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

6. Zakhzhaj, V. B. Bazas', M. F. Matiukha, M. M. and Bazas', V. M. (2005), *Bukhhalters'kyj oblik u haluziakh ekonomiky* [Accounting in economy], IAPM, Kyiv, Ukraine.

7. Hrabova, N.M. (2003), *Bukhhalters'kyj oblik u haluziakh narodnoho hospodarstva* [Accounting in economy], KNEU, Kyiv, Ukraine.

8. Linnyk, V.H. (1986), *Kal'kuliatsiia sobivartosti produktii sil's'kohospodars'kykh pidpriemstv* [Calculation of production costs of agricultural enterprises], Vyscha shkola, Kyiv, Ukraine.

9. Marenich, T.H. (2005), *Bukhhalters'kyj oblik v ahroformuvanniakh* [Accounting in agricultural enterprises] 2nd ed, Profesional, Kyiv, Ukraine.

10. Mosakov'skyj, V. (2006), *Pro upravlins'kyj oblik* [About management accounting], Bukhhalters'kyj oblik i audit, Kyiv, Ukraine.

11. Spevack, Y. (2014), "Why is organic food more expensive, and when will it change?", available at: <http://www.organicfoodee.com/sense/tooexpensive> (Accessed 20 Jan 2016).

Стаття надійшла до редакції 25.01.2016 р.