

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.4

ОБЛІК І КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

**В. В. Дубовая, кандидат економічних наук. А. В. Мотузка, студентка.
Полтавський національний технічний університет ім. Ю. Кондратюка.**

© Дубовая В. В., 2013.

© Мотузка А. В., 2013.

Стаття отримана редакцією 14.05.2013 р.

Вступ. Формування собівартості продукції є одним з найбільш важливих інструментів системи господарювання в умовах ринкової економіки. Володіючи третиною світових чорноземів, Україна має високий потенціал розвитку сільського господарства. Для цього є всі передумови: родючі ґрунти, сприятливий клімат, трудові ресурси. Утім рентабельність сільськогосподарського виробництва щороку значно коливається. Так, наприклад, рентабельність зернових культур протягом 2000 - 2011 рр. колівалася від 3,1 (у 2005 році) до 64,8% (у 2000 році), у той час, як середні ціни реалізації зерна у 2000 і 2005 рр. змінювалися незначно [1].

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації щодо сільськогосподарської продукції визначають декілька П(С)БО. Так, згідно з П(С)БО 30 первісне визнання сільськогосподарської продукції, котре відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу, оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Утім згідно з П(С)БО 30 після первісного визнання сільськогосподарську продукцію оцінюють та відображають відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [2, 3, 4].

Отже, методологічні засади формування виробничої собівартості сільськогосподарської продукції фактично визначає П(С)БО 16 «Витрати». Крім цього, з метою забезпечення єдності в складі та класифікації витрат, застосування методики їх планування й обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) для сільськогосподарських підприємств розроблені Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [5]. Але між П(С)БО 16 і Методичними рекомендаціями існує низка суперечностей, передусім щодо складу виробничої собівартості та класифікації витрат. Так, замість складової «змінні загальногосподарські та

постійні розподілені загальновиробничі витрати» рекомендується складова «загальновиробничі витрати», які, крім цього, не поділяються на постійні й змінні.

Огляд останніх джерел досліджень і публікацій. Б. В. Мельник пропонує підприємствам галузі рослинництва здійснювати розподіл загальновиробничих витрат не в кінці року, а щомісячно, що, на його думку, забезпечить більш повне та достовірне відображення інформації в обліку [6]. Такої ж думки дотримується й Д. Д. Сухаревська [7].

Ю. В. Безпала, досліджуючи питання обліку загальновиробничих витрат, вважає, що найкращою базою розподілу є загальна сума прямих витрат, оскільки навіть насіння власного виробництва в рослинництві оцінюється і передається у подальше виробництво за справедливою вартістю, а не за собівартістю виробленої продукції [8].

Н. М. Светлова та М. Г. Супрун вважають, що переважна більшість адміністративних витрат пов'язана з процесом виробництва, і тому в сільському господарстві такі витрати логічно відносити на собівартість продукції. На їх думку, лише великі багатогалузеві сільськогосподарські підприємства, які мають переробні промислові підрозділи, можуть виділяти адміністративні витрати [9].

Постановка завдання. Метою дослідження є вдосконалення складу виробничої собівартості сільськогосподарської продукції та методологічних засад її формування, що забезпечить більш достовірне відображення інформації для визначення фінансових результатів.

Основний матеріал і результати. Згідно з Методичними рекомендаціями, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств включаються:

- а) прямі матеріальні витрати;
- б) прямі витрати на оплату праці;
- в) інші прямі витрати;
- г) загальновиробничі витрати (рис. 1).

При цьому, по-перше, визначення поняття прямих витрат не збігається з визначенням прямих витрат у П(С)БО 16, оскільки прямими вважаються не тільки витрати, які можна віднести безпосередньо на відповідний об'єкт витрат, але й ті, які розподіляються між об'єктами витрат пропорційно до бази, з котрою ці витрати знаходяться в близькій залежності. Зокрема, витрати мастильних матеріалів розподіляються пропорційно вартості основного пального; амортизація й витрати на поточний ремонт приміщення – пропорційно площі, що використовується при виробництві окремих продуктів тощо.

Такий підхід до визначення прямих витрат слід визнати методологічно неправильним, оскільки саме спосіб включення витрат шляхом прямого віднесення на об'єкт витрат або шляхом умовного розподілу і є ознакою групування витрат на прямі й загальновиробничі.

По-друге, Методичні рекомендації пропонують, крім групування витрат на прямі та загальновиробничі, ще поділ витрат сільськогосподарського виробництва на основні й накладні. Основні витрати схарактеризовано як витрати, пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій з виробництва продукції (робіт, послуг), а накладні – з управління та обслуговування діяльності підрозділу чи господарства в цілому. У цьому контексті є незрозумілим, навіщо одночасно використовувати в обліку два подібних групування витрат (прямі-загальновиробничі та основні-накладні).

По-третє, згідно з Методичними рекомендаціями загальновиробничі витрати не поділяються на змінні й постійні, але визначаються розподілені загальновиробничі витрати, оскільки собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) відповідно до П(С)БО 16 складається з виробничої собівартості продукції (C_p), яка була реалізована впродовж звітного періоду, нерозподілених загальновиробничих витрат ($B_{нз}$) та наднормативних виробничих витрат ($B_{нн}$)

$$C_p = C_g + B_{нз} + B_{нн} . \quad (1)$$

У зв'язку із цим, є незрозумілим, яким чином розподіляти загальновиробничі витрати на розподілені й нерозподілені, у тому числі яку вибирати базу розподілу. Згідно з останньою редакцією П(С)БО 30 (від 9 грудня 2011 року) взагалі не приділено уваги загальновиробничим витратам, хоч за ранішої редакції зазначалася база розподілу - загальна сума прямих витрат.

Методичні рекомендації залишають питання баз розподілу загально-виробничих витрат також поза уваги.

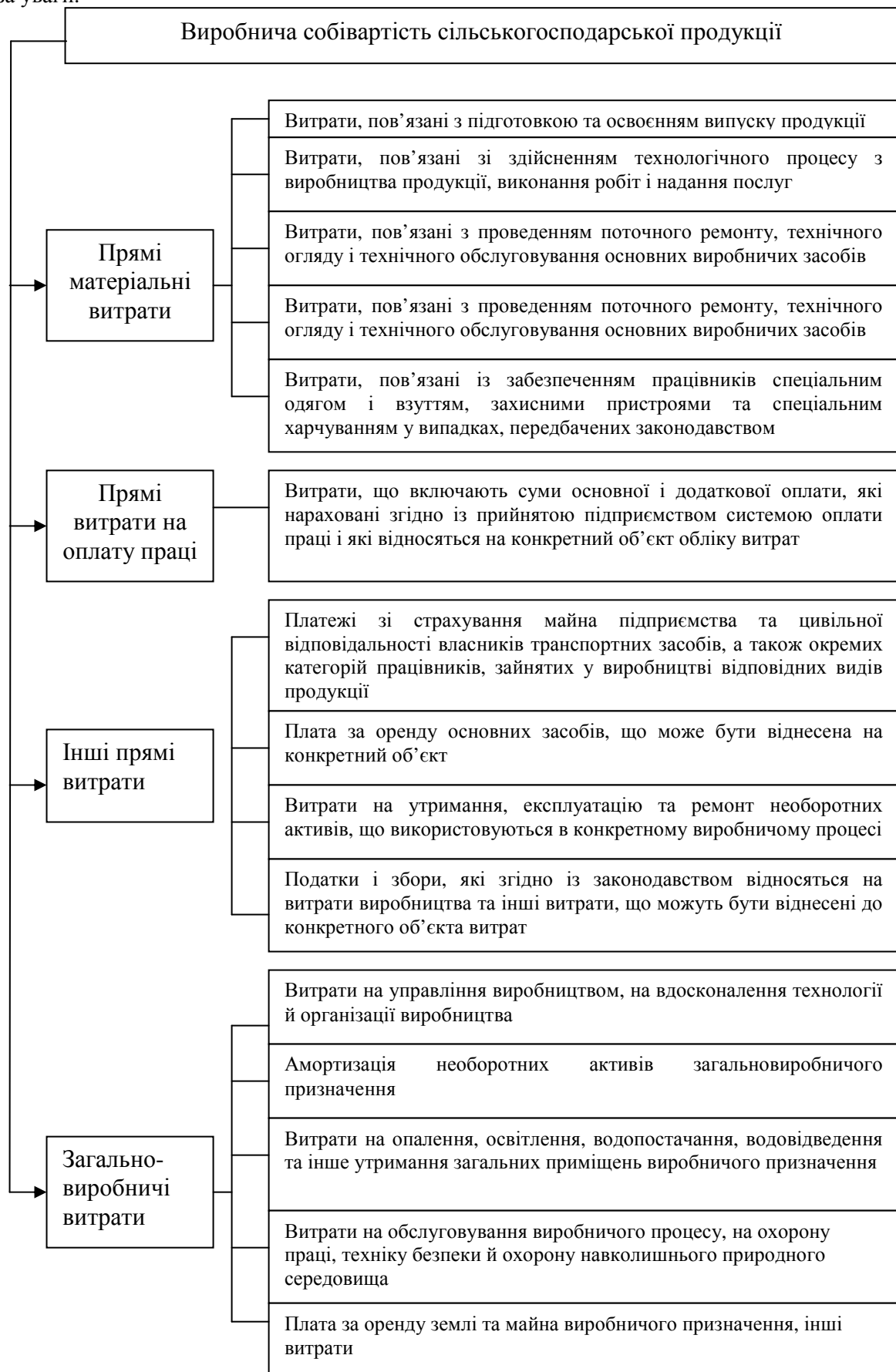


Рис. 1. Склад виробничої собівартості сільськогосподарської продукції

У літературі [10, с.125] для розподілу загально виробничих витрат між об'єктами обліку (видами продукції) запропоновано різні бази розподілу та відповідні методики (табл. 1). Так, для розподілу загально виробничих витрат між видами сільськогосподарської продукції як базу розподілу доцільно використовувати прямі витрати за мінусом вартості придбаного насіння.

Утім відкритим питанням залишається вибір бази для розрахунку розподілених і нерозподілених загально виробничих витрат. Оскільки у П(С)БО 16 не розкривається мета цього розподілу, на сільськогосподарських підприємствах узагалі його не здійснюють.

Таблиця 1. Розподіл загально виробничих витрат за об'єктами обліку

База для розподілу	Методика розподілу
Оплата праці, кількість працюючих, години праці	Пропорційно оплаті праці, яка займає найбільшу питому вагу в структурі операційно-технологічних витрат з однаковим рівнем механізації
Прямі витрати	Пропорційно прямим виробничим витратам
Насіння і добрива	Пропорційно витратам на насіння і добрива в рослинництві
Окремі види вирощеної продукції	Пропорційно окремим групам продукції, які займають найбільшу питому вагу в структурі виробничих витрат галузі
Валова продукція	Пропорційно виробленій валовій продукції, оціненій за ринковими або трансфертними цінами
Оплата праці та нарахована амортизація	Пропорційно нарахованій оплаті праці та амортизації на кожний вид продукції, які в структурі витрат займають найбільшу питому вагу
Оплата праці, нарахована амортизація та витрати на поточний ремонт техніки й обладнання	Пропорційно нарахованій оплаті праці й амортизації та витратам на поточний ремонт техніки й обладнання, які в структурі витрат займають найбільшу питому вагу
Прямі витрати виробництва за мінусом вартості купленого насіння	Пропорційно прямим виробничим витратам за мінусом вартості купленого насіння
Умовні гектари, умовне поголів'я, обсяг ремонтних робіт, наданих послуг	Пропорційно умовним гектарам

Якщо припустити, що метою виокремлення нерозподілених загально виробничих витрат є усунення коливання виробничої собівартості одиниці продукції, що виникає внаслідок різної фактичної потужності за звітними періодами (місяцями), у сільському господарстві, якому притаманна різна річна урожайність сільськогосподарських культур (в центнерах з 1 га площі збирання), то розрахунок нерозподілених загально виробничих витрат має не менш суттєве значення. Аналогічно тому, як у додатку 1 до П(С)БО 16 для промислових підприємств як показник бази розподілу застосовуються машино-години, за якими вимірюється потужність підприємства, для сільськогосподарських підприємств можна запропонувати тисячі тонн виробництва основних сільськогосподарських культур. При цьому всі загально виробничі витрати сільськогосподарських підприємств доцільно вважати постійними.

По-четверте, для обліку загально виробничих витрат, у тому числі сільськогосподарських підприємств, застосовується рахунок 91 «Загально виробничі витрати», який призначено для обліку виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків, рахунок 91 щомісяця повинен закриватися шляхом щомісячного списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Але, зважаючи на специфічні особливості сільськогосподарського виробництва, закриття рахунку 91 доцільно здійснювати в кінці року. Тобто протягом року накопичувати їх на рахунок 91 «Загально виробничі витрати» за місцями виникнення витрат, а в порядку

оприбуткування сільськогосподарської продукції списувати на рахунок 23 загальновиробничі витрати за нормативними ставками, виходячи з нормальної урожайності (табл. 2). І лише наприкінці року визначати нерозподілені загальновиробничі витрати. Для цього можна скористатися формулами:

$$Cm_3 = \frac{\sum ZB_n}{\sum K_n}, \quad (2)$$

$$ZB_i = K_\phi \cdot Cm_i, \quad (3)$$

де Cm_3 – нормативна ставка загальновиробничих витрат на одиницю продукції;

$\sum ZB_n$ – загальновиробничі витрати за нормальною урожайністю;

$\sum K_n$ – кількість продукції за нормальною урожайністю;

ZB_i – розподілені загальновиробничі витрати виду продукції;

K_ϕ – фактична кількість продукції.

Таблиця 2. Розподіл загальновиробничих витрат за об'єктами обліку

Об'єкти обліку	Фактична кількість продукції, тис. т	Нормативні ставки загальновиробничих витрат	Розподілені загально-виробничі витрати	Кореспондуючі рахунки	
				Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
Озима пшениця	867458	0,0031	2692	231	911
Ячмінь	199304	0,0031	618	231	911
Кукурудза	107258	0,0031	332	231	911
Соняшник	48360	0,0031	150	231	911
Багаторічні трави	10401	0,0031	32	231	911
Разом	1233781	0,0031	3824	231	911

По-п'яте, оскільки традиційно галузеві методичні рекомендації пропонують підприємствам приблизний перелік статей витрат для калькулювання виробничої собівартості продукції, Методичні рекомендації Міністерства аграрної політики України також містять такий перелік, але він ніяк не узгоджений із чотирма складовими виробничої собівартості продукції згідно з П(С)БО 16. Так, для рослинництва запропоновано одинадцять таких статей витрат:

- витрати на оплату праці;
- насіння та посадковий матеріал;
- паливо й мастильні матеріали;
- добрива;
- засоби захисту рослин та тварин;
- роботи і послуги;
- витрати на ремонт необоротних активів;
- інші витрати на утримання основних засобів;
- інші витрати;
- непродуктивні витрати;
- загальновиробничі витрати.

У цьому аспекті вважаємо за доцільне класифікувати всі за винятком непродуктивних витрат між чотирма складовими виробничої собівартості сільськогосподарської продукції таким чином:

- прямі матеріальні витрати (насіння та посадковий матеріал, паливо та мастильні матеріали, добриво, засоби захисту рослин);
- прямі витрати на оплату праці (витрати на оплату праці);

- інші прямі витрати (роботи і послуги, інші витрати на утримання основних засобів, інші витрати);

- загальновиробничі витрати (витрати на ремонт необоротних активів, загальновиробничі витрати).

Щодо непродуктивних витрат, то, відповідно до їх сутності й змісту, їх доцільно включати до складу наднормативних виробничих витрат.

Висновки. На підставі проведеного дослідження запропоновано ввести до П(С)БО 16 спеціальні норми для сільськогосподарських витрат:

включення до виробничої собівартості сільськогосподарської продукції протягом року загальновиробничих витрат за нормативними ставками (виходячи з нормальної урожайності, тис. т);

визначення нерозподілених загальновиробничих витрат сільськогосподарського виробництва наприкінці року.

Відповідно в Інструкцію про застосування Плану рахунків увести норму щодо закриття рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» на сільськогосподарських підприємствах наприкінці року.

Привести у відповідність до П(С)БО 16 Методичні рекомендації з калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств шляхом тотожного формулювання поняття прямих витрат та класифікації статей витрат за чотирма складовими виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Це забезпечить дотримання єдиних методологічних засад формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати сільськогосподарських підприємств.

ЛІТЕРАТУРА:

1. <http://www.ukrstat.gov.ua/>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 Біологічні активи, затв. наказом Мінфіну України від 18 листопада 2005 р. № 790.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 Витрати, затв. наказом Мінфіну України від 31 грудня 1999 р. № 318.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 Запаси, затв. наказом Мінфіну України від 20 жовтня 1999 р. № 246.
5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132.
6. Мельник, Б. В. Удосконалення обліку витрат в рослинництві / Б. В. Мельник. [Ел. р.]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2010_1/3_Melnyc.pdf
7. Сухаревська, Д. Д. Особливості обліку витрат продукції рослинництва фермерських господарств / Д. Д. Сухаревська // Актуальні фінансово-економічні проблеми сучасного розвитку України Міжвузівська студентська наукова конференція. - 2012. [Ел. р.]. - Режим доступу: <http://conference.nuos.edu.ua/catalog/lectureDetail;j>.
8. Безпала, Ю. В. Удосконалення обліку загальновиробничих витрат рослинництва Ю. В. Безпала // Інформаційно-аналітичне забезпечення стратегій інноваційного розвитку: матеріали міжвузівської науково-практичної конференції. - Полтава: ПолтНТУ, 2012. - С.212 - 213.
9. Светлова, Н. М. Особливості обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва / Н. М. Светлова, М. Г. Супрун. [Ел. р.]. - Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_2_6/18-6-26.pdf
10. Іванюта, П. В. Управління витратами: навчальний посібник / П. В. Іванюта, О. П. Лугвінська. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 320 с.

УДК 657.4

Дубовая Валентина Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку й аудиту Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка, **Мотузка Аліна Вікторівна**, студентка Полтавського національного технічного університету імені Юрія Кондратюка. **Облік і калькулювання виробничої собівартості сільськогосподарської продукції.** Досліджено існуючі методологічні засади формування інформації про витрати сільськогосподарського виробництва. Обґрунтовано необхідність урахування галузевих особливостей в обліку загальновиробничих витрат сільського господарства.

Ключові слова: виробнича собівартість, сільськогосподарська продукція, загальновиробничі витрати.

УДК 657.4

Дубовая Валентина Владимировна, кандидат економічних наук, доцент кафедри учета и аудита Полтавского национального технического университета имени Юрия Кондратюка, **Мотузка Алина Викторовна**, студентка Полтавского национального технического университета имени Юрия Кондратюка. **Учет и калькулирование производственной себестоимости сельскохозяйственной продукции.** Исследованы существующие методологические основы формирования информации о расходах сельскохозяйственного производства. Обоснована необходимость учета отраслевых особенностей в учете общепроизводственных расходов сельского хозяйства.

Ключевые слова: производственная себестоимость, сельскохозяйственная продукция, общепроизводственные расходы.

UDC 657.4

V. V. Dubovaya, PhD, associate Professor of the Accounting and Auditing Department of Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University, **A. V. Motuzka**, student of Poltava National Technical Yuri Kondratyuk University. **Accounting and calculation of production prime costs of agricultural production.** The existing methodological bases of forming data on the costs of agricultural production are studied. The necessity of taking into account sectoral peculiarities at calculation of production costs in agriculture is grounded.

Keywords: production cost, agricultural products, general production expenses.