

КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

Л. К. СУК, доктор економічних наук, професор
*Національний університет біоресурсів
і природокористування України*

Анотація. Розглянуто особливості калькулювання сільськогосподарської продукції. Оприбутковувати її з виробництва і списувати за каналами руху рекомендується за плановою собівартістю з коригуванням до фактичної після проведення калькулювання.

Проте в управлінському обліку власна продукція, використана для внутрішньогосподарських потреб, має оцінюватися за справедливою вартістю, що сприятиме обґрунтованому прийняттю управлінських рішень. Обґрунтовано послідовність робіт під час калькулювання собівартості продукції рослинництва і тваринництва й закритті операційних рахунків. У рослинництві послідовність така:

а) розподіляються між окремими об'єктами обліку витрати з утримання основних засобів;

б) визначається собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв;

в) розподіляються загальні витрати на зрошення та осушення земель, на вапнування та гіпсування ґрунтів, утримання полезахисних смуг;

г) списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;

д) списуються з витрат основного виробництва суми по культурах, що загинули;

е) розподіляються загальновиробничі витрати;

ж) визначається собівартість продукції рослинництва.

Проаналізовано використання трансфертних цін. Вони встановлюються на основі ринкових цін, витрат, переговорів. Трансфертні ціни на основі витрат мають суттєві переваги над іншими методами їх визначення.

Ключові слова: облік, калькулювання, витрати, собівартість, оцінка власної продукції, використаної у процесі виробництва, закриття рахунків, трансфертні ціни

Актуальність. Розвиток ринкових взаємовідносин та запровадження положень (стандартів) бухгалтерського обліку, адаптованих до міжнародних, ставлять нові завдання обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Прийняття П(С)БО 30 "Біологічні активи" у ряді випадків внесло плутанину в бухгалтерському обліку через зміну порядку оцінки активів. У сільському господарстві значна частина отриманої

продукції використовується всередині господарства для виробничих потреб. Обґрунтована її оцінка необхідна для правильного визначення витрат з метою проведення калькулювання й підготовки інформації для управління. Господарю важливо знати доцільність використання продукції на можливих каналах її руху.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання калькулювання сільськогосподарської продукції досліджували вітчизняні вчені М. Я. Дем'яненко, В. М. Жук, П. Т. Саблук, Л. В. Нападовська та інші. Розроблені й прийняті нормативні документи, зокрема Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" [1], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [2] тощо. Проте, до цього часу залишаються дискусійними питання оцінки сільськогосподарської продукції, яка використовується всередині підприємства для виробничих потреб, застосування трансфертних цін.

Мета дослідження – обґрунтування методики підрахунку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції в умовах розвитку ринкових відносин.

Результати дослідження та їх обговорення. В економічній літературі зустрічаються різні визначення терміна "собівартість". Так, С. В. Мочерний зазначає, що собівартість – частина вартості, яка включає витрати виробництва на виготовлення і реалізацію продукції у грошовій формі [3, с. 331]. Беляєв О. О., А. С. Бебело [4, с. 12], Н. П. Кондратов [5, с. 57], А. Ш. Маргуліс [6, с. 5] вважають, що собівартість – це витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції.

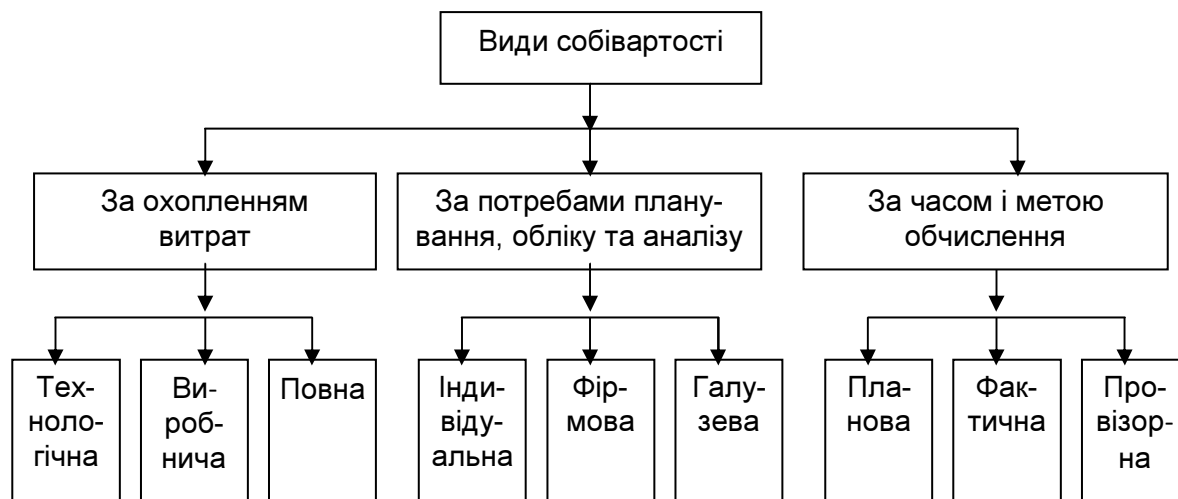
Згідно з Податковим кодексом України [7, с. 45, п. 14.1.228], собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг – витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих впродовж звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Більшість вчених стверджують, що собівартість становлять витрати на виробництво. Вона індивідуальна на кожному підприємстві.

У процесі виробництва виконуються відповідні роботи, надаються послуги окремих підрозділів підприємств, споживається сировина, зношуються об'єкти основних засобів. На правильність визначення собівартості впливають методи оцінки її складових.

Залежно від мети і завдань підрахунку витрат, розрізняють такі види собівартості продукції, робіт і послуг (див. рисунок).

За охопленням витрат є технологічна, виробнича і повна собівартість. Технологічна собівартість (маржинальна, обмежена) складається з прямих витрат на виробництво продукції. Якщо до неї додати загально-виробничі витрати, то одержимо виробничу собівартість. Вона включає прямі матеріальні та інші витрати, пряму оплату праці, а також змінні загально-виробничі та постійні розподілені загально-виробничі витрати. До повної включають виробничу собівартість, а також адміністративні, на збут та інші операційні витрати.



Класифікація видів собівартості

За потребами планування, обліку та аналізу вирізняють індивідуальну, фірмову та галузеву собівартість. Індивідуальна собівартість складається з витрат окремого підприємства. Собівартість продукції, виготовлена організаціями, що входять у відповідну фірму, є фірмова. Галузева собівартість визначається на підставі зведеної інформації як середня по підприємствах окремої галузі.

За часом і метою обчислення є планова, фактична і провізорна собівартість. Планова собівартість обчислюється на початку звітного періоду на основі планових витрат і планового обсягу виходу продукції. Фактична собівартість визначається наприкінці звітного періоду на підставі фактичних даних про витрати і вихід продукції, що містяться у бухгалтерському обліку.

Провізорна (очікувана) обчислюється на сільськогосподарських підприємствах на основі фактичних даних про витрати і вихід продукції за три квартали поточного року, а також очікуваних витрат і виходу продукції за четвертий квартал.

У сільському господарстві внутрішньогосподарські підрозділи виконують роботи і надають взаємні послуги між собою, і, водночас, значна частина готової продукції знову використовується у процесі виробництва: насіння на посів, корми для годівлі тварин, переробка сільськогосподарської продукції.

Як правило, завжди є такі ситуації:

а) оприбуткована з виробництва готова продукція рослинництва підлягає реалізації, частина її використовується для продовження виробництва у цій самій галузі і навіть у одному і тому самому підрозділі. Наприклад, зерно, одержане від урожаю, може бути продане, використане на посів у будь-якій бригаді, включаючи й ту, де воно вирощене;

б) готова продукція рослинництва використовується для годівлі тварин. При цьому може бути така продукція, яка одночасно продається, згодовується тваринам, чи висівається для одержання нового врожаю, наприклад, зерно, картопля тощо. Разом з цим, є продукція, яка має лише

одне призначення – згодовування тваринам, наприклад, зелена маса, сіно, силос тощо;

в) готова продукція тваринництва реалізується, а частина її може використовуватися для виробничих потреб одних і тих самих або різних груп тварин, наприклад, молоко для випоювання телят і поросят, яйця для одержання пташок, мед для годівлі бджіл тощо;

г) частина готової продукції тваринництва використовується для рослинництва, наприклад, гній для удобрення сільськогосподарських культур;

д) будь-яка продукція може мати наступну переробку, наприклад, зерно мелють на борошно, овочі і фрукти консервують, переробляють на соки, із молока виробляють масло, сметану, сир тощо.

За таких умов постає проблема оцінки готової продукції, що використана для виробничих потреб. Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [8] містить принцип “історична (фактична) собівартість”, яким визначено, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання. Інструктивні матеріали та практика ведення бухгалтерського обліку свідчать про те, що рух готової продукції на підприємстві відображується за її собівартістю.

Якщо продукція, яку можна було б продати, використана для внутрішньогосподарських виробничих потреб, то логічно її оцінювати за цінами реалізації, а не на рівні собівартості. Аргументи можна навести такі:

1. Готова продукція може бути продана і за неї одержаний виторг, який відшкодовує собівартість і приносить чистий прибуток (збиток).

2. Якби не було власної готової продукції, то для здійснення виробництва потрібно було б купувати відповідну продукцію (сировину) і платити за неї справедливую ціну.

3. Фактична собівартість продукції рослинництва визначається лише наприкінці року, а використання її може бути відразу після збирання врожаю, тому собівартість продуктів переробки (борошно, м'ясо та ін.) також можна було б вирахувати лише наприкінці року, що унеможлиблює отримання інформації для своєчасного прийняття управлінських рішень.

Оцінка продукції за справедливою ціною сприяє визначенню втраченої вигоди, за умови, коли продукція власного виробництва споживається за фактичною собівартістю, а не за цінами можливої її реалізації.

Застосування оцінки продукції за справедливою ціною надасть можливість оперативніше приймати рішення в умовах вибору альтернативи, яка постає перед кожним виробником:

- виробляти чи купувати;
- продавати чи оброблювати далі.

У зв'язку з цим, підприємство мусить визначитися, на основі яких витрат будувати трансфертну ціну: фактичних, планових, нормативних, змінних, витрати – плюс надбавка.

Встановлення трансфертної ціни на основі фактичних витрат

передбачає їх підрахунок на виготовлення продукції. Цей метод є економічно виправданим, оскільки дає змогу відшкодувати підрозділу всі фактичні витрати. Його застосування ускладнене тим, що продукція відпускається по мірі її виготовлення, а фактичні витрати на одиницю продукції, у разі виготовлення неоднорідної продукції, можна часто визначити лише наприкінці місяця, а в сільському господарстві – наприкінці року, коли буде відома загальна сума витрат і кількість виготовленої продукції. Але при окремому підрахунку витрат за конкретним замовленням, коли всі витрати відносяться на окремий вид або партію однорідної продукції, застосування фактичних витрат для визначення ціни є більш ефективним.

Трансфертні ціни на основі планових витрат означають визначення планової собівартості виготовленої продукції, яку розраховують на основі прогнозних витрат. Недоліком планової ціни є те, що вона приблизна і не зовсім точно відображує витрати на виробництво продукції.

Побудова трансфертних цін на основі нормативних витрат означає визначення нормативної собівартості виготовленої продукції. Це різновид планової ціни, яка визначається на основі нормативів на виробництво продукції. Вона має ті самі недоліки, що й планова ціна.

Різновидом трансфертних цін на основі нормативних витрат є облікові (фіксовані) трансфертні ціни та відхилення від цих цін. На підприємстві цінності відображуються за постійними планово-обліковими цінами, а різниця між фіксованими цінами й цінами придбання (відхилення від облікових цін) відноситься на окремий субрахунок. Запаси, у разі передачі іншому підрозділу, будуть списані за оцінкою в облікових цінах і до них додається сума відхилень.

Трансфертні ціни на основі планових (нормативних) витрат із коригуванням до рівня фактичних використовуються для оцінки робіт і послуг власних допоміжних виробництв, зокрема вантажного автотранспорту, ремонтної майстерні, електропостачання, газопостачання, теплопостачання, водопостачання. Причому, ціни повинні коригуватися до рівня фактичних, щоб знати рівень фактично понесених витрат.

У разі передачі продукції між підрозділами, можливе визначення трансфертної ціни на основі змінних витрат, проте вона має свої недоліки. Ціна, встановлена на основі змінних витрат, є заниженою, а тому, як свідчить практика, використання її обмежене. Вона застосовується у випадках, коли необхідно визначити, яка сума змінних витрат витрачена на виробництво продукції. Така ціна занижує доходи у підрозділу-продавця і собівартість виробленої продукції у підрозділу-покупця.

Трансфертна ціна на основі витрати – плюс надбавка, наближена до ринкової. Вона дає змогу підрозділу-продавцю отримувати прибуток, який забезпечує надбавка.

Трансфертні ціни на основі переговорів встановлюються у випадках, коли неможливе використання ринкових цін або ускладнений підрахунок витрат, які є основою для встановлення трансфертних цін.

Договірна трансфертна ціна покликана задовольнити вимоги як підрозділу-продавця, так і підрозділу-покупця.

Продукція, яка виготовлюється для власного внутрішньогосподарського споживання, як правило, становить продовження виробничого процесу і має оцінюватися на основі витрат. Наприклад, зерно, вирощене для годівлі тварин, не має товарного вигляду і його оцінюють на основі витрат. У такому випадку, вартість зерна списують на годівлю тваринам за собівартістю.

При такому обліку фінансовий результат визначається після реалізації продукції. Собівартість її включає використану готову продукцію за собівартістю виробництва. Ринкова ціна тут не потрібна, тому що продукція виготовлена не для продажу: сіно, солома, кормові буряки, зелена маса, силос – усе це має конкретний напрям використання – корми для годівлі тварин. Така продукція практично не має вільного ринку, а тому встановити ринкову ціну часто неможливо. За цих умов собівартість виробництва і буде становити її справедливу вартість для даного підприємства.

Якщо у процесі виробництва використовують продукцію, яка має активний ринок і може бути вільно реалізована, то її потрібно оцінити за справедливою вартістю, що дасть змогу розмежувати доходи по колективах, які їх створювали.

Отже, готову продукцію, яка використовується для внутрішньогосподарських виробничих потреб, логічно оцінювати за ринковою вартістю, а решту – за виробничою собівартістю.

Проте, у практичній діяльності підприємства канали використання майна часто змінюються. Наприклад, планували продати картоплю та зерно, а фактично згодували тваринам, чи переробили на борошно або крохмаль. Якщо при цьому будемо завжди змінювати метод оцінки, то заплутаємо облікову інформацію у зв'язку з порушенням принципу послідовності.

Тому на підприємстві потрібно вибрати один метод оцінки продукції, яка надходить з виробництва. При цьому логічно керуватися тим, по якому каналу буде використано найбільше продукції. Звичайно, виробляємо для того, щоб продати і отримати дохід. Найбільшим каналом вибуття продукції є реалізація, що диктує необхідність оприбутковувати сільськогосподарську продукцію з виробництва за плановою собівартістю, яка коригується до фактичної наприкінці року після проведення калькуляції. На суму корективу запис роблять по кредиту рахунку 23 “Виробництво” і дебету тих рахунків, на які віднесена продукція. Позитивна калькуляційна різниця (витрати більші за планову собівартість продукції) відображується звичайним записом, а негативна – методом “червоне сторно”.

Логічно, по якій ціні продукція записана в дебет рахунків 21 “Поточні біологічні активи” і 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, по такій вона має бути відображена в кредиті цих рахунків.

В управлінському обліку продукцію, використану для внутрішнього виробничого споживання, за потреби, паралельно можна показувати за

справедливою (ринковою) вартістю, щоб готувати необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Фактична собівартість продукції рослинництва і тваринництва розраховується один раз на рік станом на 31 грудня. Собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв визначається щомісяця.

Розрахунок собівартості продукції рослинництва пропонуємо здійснювати в такій послідовності:

а) розподіляються між окремими об'єктами обліку витрати з утримання основних засобів;

б) визначається собівартість робіт і послуг допоміжних виробництв;

в) розподіляються загальні витрати на зрошення та осушення земель, на вапнування та гіпсування ґрунтів, утримання полезахисних смуг;

г) списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;

д) списуються з витрат основного виробництва суми по культурах, що загинули;

е) розподіляються загальновиробничі витрати;

ж) визначається собівартість продукції рослинництва.

При калькулюванні калькуляційні різниці не списуються на вже закриті рахунки.

Роботи по калькулюванню собівартості продукції тваринництва проводять у певній послідовності:

а) розподіляють бригадні (фермерські) загальновиробничі витрати;

б) розподіляють витрати з утримання кормоцехів та кормокухонь;

в) списують на рослинництво частину витрат по бджільництву, що відносяться на запилення сільськогосподарських культур.

Спочатку обчислюють собівартість і списують калькуляційні різниці по тій продукції, яку використовують для виробництва іншої продукції, наприклад, молоко для випоювання телят.

Висновки і перспективи.

1. Залежно від мети і завдань підрахунку витрат, розрізняють різні види собівартості продукції, робіт і послуг. Розглянуто дев'ять видів, їх зміст і призначення.

2. Готову продукцію оприбутковувати з виробництва і списувати за каналами руху рекомендується за плановою її собівартістю з коригуванням до фактичної. В управлінському обліку власна продукція, використана для внутрішньогосподарських потреб, має оцінюватися за справедливою вартістю, що сприятиме обґрунтованому прийняттю управлінських рішень.

3. Трансфертні ціни в основному встановлюють на основі ринкових цін, витрат, переговорів. Трансфертні ціни на основі витрат мають суттєві переваги перед іншими методами.

Список літератури

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Біологічні активи”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 р. за № 1456/11736. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29 грудня 2006 р. № 1315. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua
3. Мочерний С. В. Економічний енциклопедичний словник. – Т. 2 / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій. – Львів : Світ, 2006. – 568 с.
4. Беляєв О. О. Політична економія : навч. посіб. / О. О. Беляєв, А. С. Бебело. – К. : КНЕУ, 2001. – 248 с.
5. Кондратов Н. П. Бухгалтерский учёт : учеб. пособие / Н. П. Кондратов. – М. : ИНФРА, 2000. – 257 с.
6. Маргулис А. Ш. Калькуляция себестоимости в промышленности / А. Ш. Маргулис. – М. : Финансы, 1975. – 295 с.
7. Податковий кодекс України. – К. : Алерта. – 2014. – 640 с.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua

References

1. Position (standard) of accounting 19 “Biological assets”, approved by the Ministry of Finance of Ukraine dated November 18, 2005, № 790. – [Electronic resource]. – Access mode : www.rada.gov.ua
2. Methodical recommendations on accounting of biological assets, approved by the Ministry of Finance of Ukraine dated December 29, 2006, № 1315. – [Electronic resource]. – Access mode : www.rada.gov.ua
3. Mocherny, S. V. (2006). Economic encyclopedic dictionary. – V. 2 / S. V. Mocherny, Y. S. Larina, A. A. Ustenko, S. I. Yurii. – Lviv : World, 568.
4. Belyaev, O. O. (2001). Political economy : textbook / O. O. Belyaev, A. S. Bebelo. – K. : KNEU, 248.
5. Kondratov, N. P. (2000). Accounting : textbook / N. P. Kondratov. – M. : INFRA, 257.
6. Margulis, A. Sh. (1975). Cost accounting in industry / A. Sh. Margulis. – Moscow : Finances, 295.
7. Tax code of Ukraine (2014). – K. : Alerta, 640.
8. The law of Ukraine dated July 16, 1999, № 996-XIV “About accounting and financial reporting in Ukraine”. – [Electronic resource]. – Access mode : www.rada.gov.ua

КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

Л. К. Сук

Аннотація. Рассмотрены особенности калькулирования сельскохозяйственной продукции. Оприходовать её из производства и списывать по каналам движения рекомендуется по плановой себестоимости с корректировкой до фактической после проведения калькуляции.

Однако в управленческом учёте собственная продукция, используемая для внутрихозяйственных нужд, должна оцениваться по справедливой стоимости, что будет способствовать обоснованному принятию управленческих решений.

Обоснована последовательность работ при калькуляции себестоимости продукции растениеводства и животноводства и закрытии операционных счетов. В растениеводстве последовательность такая:

а) распределяются между отдельными объектами учёта расходы по содержанию основных средств;

б) определяется себестоимость работ и услуг вспомогательных производств;

в) распределяются общие расходы на орошение и осушение земель, на известкование и гипсование почв, содержание полевых полос;

г) списывается часть расходов пчеловодства на сельскохозяйственные культуры, что опыляются;

д) списываются с расходов основного производства суммы по погибшим культурам;

е) распределяются общепроизводственные расходы;

ж) определяется себестоимость продукции растениеводства.

Проанализировано использование трансфертных цен. Они устанавливаются на основе рыночных цен, расходов, переговоров. Трансфертные цены на основе издержек имеют существенные преимущества над другими методами их определения.

Ключевые слова: учёт, калькулирование, затраты, себестоимость, оценка собственной продукции, использованной в процессе производства, закрытие счетов, трансфертные цены

CALCULATION OF THE PRIME COST OF AGRICULTURAL PRODUCTS

L. K. Suk

Abstract. Considered the peculiarities of calculation of agricultural products. Post it from production and write off for the movement channels recommended by the planned cost adjusted to actual after calculation.

However, in management accounting own products, used for on-farm needs to be assessed at fair value, which will contribute grounded management decisions.

Grounded sequence of operations during the calculation of the prime cost of production of plant growing and livestock and closing operating accounts. In plant growing sequence is as follows:

a) distribute among individual accounting objects expenses for maintenance of fixed assets;

b) determine the prime cost of works and services of ancillary industries;

c) share the total cost for irrigation and land drainage, liming and

gypsuming of soils, maintenance of shelter belts;

d) write off part of the cost of beekeeping on agricultural crops that are pollinated;

e) write off from the costs of primary production amounts by dying cultures;

f) allocate overhead costs;

g) determine the prime cost of plant growing.

Analyzed using of transfer prices. They are established on the basis of market prices, costs of negotiations. Transfer prices based on costs have significant advantages over other methods of their determination.

Keywords: *accounting, calculation, expenses, prime cost, evaluation of its own products, used in the manufacturing process, closing of accounts, transfer prices*

УДК 657.1

ВИЗНАННЯ І КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ

П. Л. СУК, доктор економічних наук, професор
*Національний університет біоресурсів
і природокористування України*

Анотація. *Розкрито зміст і використання термінів “Затрати” і “Витрати”. Встановлено, що вони є синонімами і вживаються паралельно. Інформацію про затрати використовують для калькулювання собівартості продукції, а про витрати – для визначення фінансового результату діяльності підприємства. У цих двох випадках суми затрат можуть не збігатися. Справа в тому, що не всі понесені витрати включають у собівартість, одночасно може бути незавершене виробництво на початок і кінець звітного періоду. Для визначення фінансового результату береться собівартість проданої продукції. Вона може бути вироблена не тільки у звітному, а і в попередньому періоді. Часто трапляється, коли не вся продукція, вироблена у звітному періоді, реалізована у цьому самому періоді.*

Перелічені ситуації зумовлюють можливість наявності відхилень між сумою затрат за період і собівартістю реалізації. Запропоновано, якщо йде мова про затрати, понесені за певний період, вживати термін “Затрати”, а коли йдеться про визначення фінансового результату – користуватися терміном “Витрати”.

Розглянуто різні підходи до класифікації витрат. Обґрунтовано доцільність класифікування витрат за трьома напрямками: оцінка запасів та визначення фінансового результату, прийняття рішень, контроль виконання. За першим напрямком пропонується брати п'ять ознак, зокрема вплив на фінансові результати. За цією ознакою вит-