

Б.С. Гузар, к. е. н., доц.,
Н.І. Загребельна, к. е. н., доц.,
Л.Л. Головка, к. пед. н., доц.,
Г.Ю. Аніщенко, викладач,
Уманський державний аграрний університет

СОБІВАРТІСТЬ І ПРОБЛЕМИ КАЛЬКУЛЯЦІЇ ПРОДУКЦІЇ СКОТАРСТВА

Ключевые вопросы, которые рассматриваются:

Рассмотрены сущность понятия себестоимости продукции, ее особенности в скотоводческой отрасли, а также совершенствование методики оприходования и калькулирования продукции.

Key issues that are examined:

The essence of notion of product's prime cost, it's peculiarity in cattle breeding branch and improvement of products' receiving and their calculations are considered.

Одним із важливих показників ефективності виробництва будь-якої продукції є собівартість її одиниці. Як економічна категорія «собівартість» з'явилась у 1912 році у працях А.П. Рудановського, М.П. Тер-Давидова і М.Ф. фон Дітмара. До цього використовували терміни: «своя вартість», «загальна вартість», «власна вартість», «вартість виробництва», «фабрична вартість», «вартість», «дійсна вартість», «продуктивна вартість», «заводська вартість», «фактична вартість», «повна ціна», «істина ціна». Проведений перелік із 13 синонімів показує, як довго і як важко відбувався пошук потрібного визначення [5]. Собівартість – це грошовий вираз частини вартості продукції. На відміну від ціни, яка є грошовим виразом вартості продукції, у собівартість не входить та частина продукції, яку створює додаткова праця (жива праця), а у грошовій формі вона виступає у вигляді чистого доходу.

Науково обґрунтована система обчислення собівартості одиниці продукції, товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт, наданих послуг, за елементами витрат становлять один з важливих елементів методу бухгалтерського обліку – калькулювання. Саме калькуляція є заключним етапом обліку витрат на виробництво і виходу продукції, у процесі якої за встановленими прийомami і методами групуються витрати й обчислюється собівартість продукції.

Калькуляція собівартості продукції проводиться різними методами в залежності від її виду, типу і характеру організації виробництва тощо. Відповідно до цього за різними ознаками класифікують і саму собівартість, найбільш поширеними з яких є:

- залежно від складу витрат: галузева, фірмова, індивідуальна, повна, господарська, виробнича, цехова, бригадна, технологічна.
- залежно від часу обчислення і джерел даних: нормативна, провізорна, планова, фактична.

Принципи собівартості сьогодні визначають за таких умов:

- вони є об'єктивні, оскільки оцінка в усіх видах базується на документах, і, що найголовніше, за предмет оцінки взято дійсно скільки було витрачено чи за що повинно бути сплачено відповідну суму грошей;
- впливають з принципу подвійності, тому що факти господарського життя реєструються в обліку в тій оцінці, в якій вони реально відбувалися.
- продукція (майно) оприбутковується за тією ціною, за якою її було дійсно виготовлено (придбано);
- реально відображаються фінансові результати, так як на них впливають наслідки зміни цін (переоцінки).

На практиці використовують різні методи калькуляції собівартості продукції:

- метод прямого розрахунку (простий);
- метод виключення витрат на побічну продукцію;
- метод коефіцієнтів;
- метод розподілу витрат пропорційно обґрунтованій бази (ціни реалізації, площі посіву тощо);
- за повним розподілом витрат між виробами – при визначенні повної собівартості;
- параметричні калькуляції, які складаються для обчислення собівартості продукції визначеної якості (за вмістом цукру, олійності, жиру у молоці тощо);
- нормативний метод (стандарт-кост);
- за змінними витратами (директ-костинг);
- комбіновані методи, засновані на застосуванні одночасно кількох методів обчислення собівартості.

Для проведення калькуляції потрібно витратити, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг) або купівлею цінностей, поділити на кількість одержаної продукції (робіт, послуг) або придбаних цінностей. Це – загальне правило при калькулюванні. Для здійснення розрахунків з визначення фактичної собівартості виготовленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг, використовують дані бухгалтерського обліку. В свою чергу бухгалтерський облік має не тільки забезпечити інформацією про загальну суму витрат і доходів, а й систематизувати її за видами діяльності, щоб була можливість встановлення рівня економічної ефективності виробництва конкретних видів продукції (робіт, послуг). З метою визначення економічної ефективності виробництва окремих видів продукції (робіт, послуг) сільськогосподарські підприємства застосовують, в основному, такі види собівартості як виробнича і повна.

Виробнича собівартість представляє собою грошовий вираз безпосередніх витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг.

Повна собівартість – це грошовий вираз витрат підприємства безпосередньо, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції.

Згідно з принципом історичної (фактичної) собівартості, який покладено в основу бухгалтерського обліку, всі активи підприємства оцінюються виходячи з витрат на їх виготовлення або придбання, тому показник повної собівартості для оцінки готової продукції не використовується.

За всіх обставин калькулювання залежить від того, для яких цілей її проводять.

У зв'язку із застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» при оцінці одержаної продукції, в тому числі й тваринництва, як додаткових біологічних активів, за справедливою вартістю калькуляція собівартості окремих видів одержаної продукції для цілей бухгалтерського обліку не потрібна, тому що аналітичні рахунки виробництва цієї продукції закриваються шляхом списання одержаного доходу на рахунок 710 «Доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» або сум перевитрат на рахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

Але визначення виробничої і повної собівартості одиниці окремих видів продукції має велике значення тому, що власник підприємства (управлінець) бажає знати скільки коштує виробництво і збут одиниці продукції певного виду; яка рентабельність цього виду продукції, яку ціну встановити на даний вид продукції, щоб вона повністю покривала витрати на її виробництво і збут. Також визначення собівартості одиниці продукції необхідно для цілей аналізу і наступного планування. Тобто калькуляція дає можливість перевірити виконання плану по собівартості та її зниженню, а також виявити відхилення фактичних затрат від планових. Крім того інформація про фактичну, виробничу або повну собівартість необхідна для того, щоб кожний підрозділ, або частина виробничого процесу несли відповідальність за формування своїх витрат на виробництво і збут. Все це вказує на те, що собівартості належить велика роль у контролі за мірою праці, споживання та витратами виробництва на кожному підприємстві, тому даним показником не можна нехтувати. Собівартість є основою для організації виробничо-господарської діяльності підприємства на принципах господарського розрахунку. В ній відображаються усі процеси, пов'язані з виробництвом продукції, а саме: рівень продуктивності праці та організації виробництва, ступінь використання основних та оборотних засобів тощо.

Реальність визначення собівартості продукції залежить не лише від економічного обґрунтування методик обліку затрат і калькулювання, з урахуванням галузевих особливостей діяльності підприємства, а й від правильності оприбуткування одержаної продукції за окремими видами виробництв.

Діючі нині методики визначення та оприбуткування отриманої тваринницької продукції, в тому числі й основної галузі – скотарства, а також калькуляції собівартості основної продукції і додаткових біологічних активів мають ряд недоліків, які не сприяють правильному розрахунку економічної ефективності виробництва у даній галузі. Так, при визначенні приросту живої маси молодняку тварин і дорослої худоби на відгодівлі від загальної маси вираховують вагу всього поголів'я, яке загинуло [4]. Однак, падіж тварин може статися з різних причин: нещасний випадок, з вини матеріально-відповідальної особи, внаслідок стихійного лиха, хвороби тощо. Тому при визначенні валового приросту живої маси беруть до уваги вагу не всього падежу, а тільки того, який прийнятий за рахунок підприємства. Вартість тварин, які загинули внаслідок стихійного лиха відшкодовується страховими організаціями (якщо вони були застраховані), а

вартість тварин, які загинули з вини матеріально-відповідно особи – винними у загиблї тварин особами.

На наш погляд, точнішою була б така методика визначення валового приросту живої маси тварин: до живої маси тварин, яка залишилась на кінець звітної періоду, додають живу масу тварин, які вибули у звітному періоді без живої маси тварин, загибель яких віднесено за рахунок підприємства, а з одержаного підсумку вирахувати вагу тварин, які були на початок звітної періоду та вагу тварин, які надійшли у групу протягом звітної періоду. Остаточний результат і буде становити валовий приріст живої маси тварин облікової групи за звітний період.

Крім того, від молодняка великої рогатої худоби (далі – ВРХ) крім приросту живої маси отримують приплід (від корів-первісток) і молоко (при роздоюванні первісток, який може тривати до трьох місяців, а також від корів, яких переведено на відгодівлю). Сьогодні ці види продукції автоматично оприбутковуються як продукція основного стада (корів), а витрати на утримання корів-первісток і нетелей відносяться на витрат на утримання молодняка тварин і тварин на відгодівлі. Ми вважаємо за доцільне ці види продукції оприбутковувати як продукцію поточних біологічних активів.

Так в досліджуваному господарстві Уманського району за 2008р. було отримано приплід від корів первісток 69 гол. живою масою 17 ц, молока – 150 ц, які були оприбутковані як від корів основного стада.

Нині діюча система бухгалтерського обліку не відображає усіх видів продукції, які нам дає і основне стадо ВРХ. Це стосується приросту живої маси корів. Справа в тому, що корови від моменту переводу їх в довгострокові біологічні активи (основне стадо) до вибракування внаслідок втрати продуктивності збільшують свою вагу згідно проведених досліджень вченими [2] до 100 кг і більше, а бугаї-плідники – майже у 1,5-2 рази, які в бухгалтерському обліку не відображають. У 2008р. у цьому господарстві при вибракуванні 69 корів визначений приріст живої маси склав 57 ц. Тому ми пропонуємо визначати приріст живої маси корів при їх вибракуванні та оприбутковувати його. Оцінювати приріст корів пропонуємо в залежності від собівартості молока.

Потребує також уточнення і сама оцінка приплоду, отриманого від корів. Недоліком діючої методики оцінки 1 гол. приплоду є ігнорування його маси, яка залежить від породи тварин і варіює $25 < \text{чи} = 40 \text{ кг}$ [2]. А за діючими Методичними рекомендаціями в усіх сільськогосподарських підприємствах одна голова приплоду корів незалежно від її ваги оцінюється за вартістю 60 кормо-днів утримання дорослої худоби [3]. Таке положення є ненормальним. Воно призводить не тільки до неправильного розподілу витрат між основною у супутніми видами продукції основного стада але й до неправильного визначення оцінки одного центнера живої маси молодняка тварин і тварин на відгодівлі, а також послаблення контролю за витратами виробництва. Особливо це стосується використання фонду заробітної плати, тому що в практиці є ще випадки, коли при народженні теляти його масу (вагу) занижують, щоб в наступному нарахувати заробітну плату телятницям, за ніби-то одержаний приріст живої маси. За фермерським господарством, яке аналізується, від корів основного стада і корів-первісток було отримано 246 голів

приплоду живою масою 73 ц, по яких при визначенні собівартості не враховується жива маса теляти при народженні.

При розподілі витрат на утримання основного стада ВРХ (без вартості гною) між молоком, приплодом і приростом живої маси деякі вчені-економісти пропонують за базу розподілу взяти витрати кормів, а інші рекомендують на приріст живої маси корів відносити 10% витрат від вартості їх утримання (без вартості гною) [4], або пропорційно витратам кормів на окремі види продукції [5]. Перша пропозиція, на наш погляд недостатньо обґрунтована: чому саме 10 %, а не 15% чи 20%. Друга пропозиція ґрунтовніша, але трудомістка. Ми пропонуємо розрахувати коефіцієнти переводу усіх видів продукції, які отримують від корів (крім гною), в умовне молоко. Наші розрахунки показали [2], що виходячи з витрат кормів на 1ц окремих видів продукції коефіцієнти будуть наступні: молоко – 1, приплід 1ц живої маси – 7, 1ц приросту живої маси корів – 4. Але молоко, отримане від корів-первісток і корів, переведених на відгодівлю, необхідно оцінювати за цінами реалізації. Відповідно за цими цінами будуть оцінені приріст живої маси корів і приплід. В досліджуваному підприємстві ціна реалізації 1 ц молока склала у 2008р. 198,70 грн., тому 1 ц живої маси приплоду буде дорівнювати 1390,90грн. ($198,70 \text{ грн.} \cdot 7$), приросту 794,80 грн. ($198,70 \text{ грн.} \cdot 4$). Наприклад, якщо маса теляти при народженні 25 кг, то його собівартість складе 347,50грн., а якщо 40 кг і більше – 556,36 грн. і більше.

Також ми пропонуємо гній оцінювати, взявши за основу вартість тих мінеральних добрив, які мають найбільше застосування у даній зоні. Розрахунки вчених показали [2], що 1 тонну гною, одержаного від ВРХ слід оприбутковувати на сьогодні по 26,50 грн. за тонну.

Таким чином, ми пропонуємо:

1. Від молодняку ВРХ оприбутковувати:

- приріст їх живої маси за мінусом маси загиблих тварин, яка віднесена на рахунок підприємства;
- приплід корів-первісток, з урахуванням його живої маси;
- молоко від корів-первісток до переводу їх в довгострокові біологічні активи і від корів, які вибракувані на відгодівлю оцінювати за цінами реалізації.

2. Від основного стада корів оприбутковувати:

- молоко, отримане тільки від корів основного стада, тобто без молока корів-первісток, які до трьох місяців вважаються поточними біологічними активами і протягом цього періоду роздоюються;
- оприбутковувати приплід, без приплоду від корів-первісток, оскільки витрати на їх утримання ще не відносять на основне стадо;
- оприбутковувати приріст живої маси корів у момент їх вибракування;
- оцінювати приплід з урахуванням його живої маси;

3. Собівартість продукції корів основного стада визначати за коефіцієнтним методом, при чому за основу розрахунків взяти використання кормів на одиницю продукції (1 ц молока).

4. Оприбуткування гною від ВРХ здійснювати в оцінці з урахуванням вмісту в ньому діючої речовини мінеральних добрив [2].

З урахуванням перелічених вище пропозицій, нами зроблено калькуляцію собівартості продукції скотарства (табл. 1), яка показала, що при правильному

оприбуткуванні продукції і її оцінці собівартість: 1 ц приросту живої маси молодняка великої рогатої худоби повинна бути нижчою на 60,48 грн., 1 голови приплоду корів – на 112,36 грн., а молока – вищою на 0,95 грн.

Застосування на практиці наших пропозицій дасть можливість більш точно розраховувати собівартість окремих видів продукції у розрізі різних технологічних груп тварин, а, головне, більш точно визначити ефективність виробництва конкретних видів продукції тваринництва.

Таблиця 1

Розрахунок собівартості одиниці окремих видів продукції біологічних активів тваринництва галузі скотарства (на прикладі досліджуваного господарства Уманського району за 2008р.)

Види продукції	Методика визначення собівартості						Відхилення (+, -), грн.
	діюча			пропонована			
	кількість продукції	витрати на утримання, грн.	собівартість одиниці про- дукції, грн.	кількість продукції	I витрати на утримання, грн.	собівартість одиниці про- дукції, грн.	
Молодняк великої рогатої худоби і дорослі тварини на відгодівлі							
Приріст живої маси, ц	771	751706	974,94	772,5	706443	914,49	-60,48
Молоко від корів первісток і корів переведених на відгодівлю, ц	-	-	-	150	29805	198,70	
Приплід від корів первісток: гол.	-	-	-	69	23645	342,68	
жива вага, ц				17		1390,90	
Гній, т	2230	22300	10,00	374	14113	26,50	+ 16,50
Разом по групі	X	774006	X	X	774006	X	X
Молочне стадо великої рогатої худоби							
Моко, ц	7819	1120457	143,3	7669	1106264	144,25	+0,95
Приплід від корів первісток: гол.	246	135896	552,42	177	77890	4420,06	-112,36
жива вага, ц	73	-	-	56	45304	1390,90	-
Приріст від живої маси, ц	-	-	-	57		794,80	-
Гній, т	1630	16300	10,00	1630	43196	26,50	+16,50
Разом по групі	X	1272653	X	X	1272653	X	X

Список використаних джерел

1. Гузар Б. С. Особливості обліку поточних біологічних активів тваринництва /, 2000. – 640с.
6. Юсуфов А. М. К вопросу об определении массы продуктивного скота / А. М. Юсуфов, А. М. Сайгидмагомедов, А. М. Мусаева // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. – 2006. - № 3. – С. 36-38Б. С. Гузар, Н. І. Загребельна, Л. Л. Головка, Г. Ю. Аніщенко // Економіка АПК. – 2008. – № 3. – С. – 106–110.
2. Гузар Б. С. Удосконалення обліку продукції довгострокових біологічних активів: об'єктивна закономірність / Б. С. Гузар, Н. І. Загребельна, Л. Л. Головка, Г. Ю. Аніщенко // Економіка АПК. – 2008. – № 5. – С. – 108–113.
3. Методичні рекомендації з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001р. // Бухгалтерія в сільському господарстві, 2001. – № 18. – С. 21–42.
4. Уланчук В. С. Удосконалення первинного обліку в аграрних підприємствах – вимога сьогодення / В. С. Уланчук, Н. В. Оляднічук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 1. – С. 120–124.
5. Ф.Ф. Бутинець. Теорія бухгалтерського обліку: підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Вид. 2-е, доп. І перероб. – Житомир: ЖІТІ.