

## Обчислення та використання собівартості сільськогосподарської продукції

Стаття присвячена обґрунтуванню узгоджених з діючими нормативними документами методичних засад підрахунку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції. Охарактеризовано дев'ять видів собівартості продукції та здійснено аналіз методичних засад їх формування. Розкрито ситуації, які мають місце в практичній діяльності суб'єктів господарювання та зумовлюють труднощі з оцінкою понесених на виробництво витрат та розрахунком собівартості продукції. Доведено доцільність оцінки за цінами реалізації стосовно продукції, яку можна було б продати, але яка використана для внутрішньогосподарських виробничих потреб. Виявлено, що у випадку оцінки власної продукції, використаної у виробництві, за ринковою ціною, виникає новий вид собівартості, яку автор пропонує назвати «комерційна собівартість». Обґрунтовано, що з метою дотримання принципу послідовності облікової політики підприємству доцільно обрати один метод оцінки продукції, яка надходить з виробництва. Орієнтиром вибору виду оцінки в цьому випадку є найпоширеніший канал використання продукції. Запропоновано послідовність процедур розрахунку собівартості продукції рослинництва:

**Ключові слова:** бухгалтерський облік, калькулювання, витрати, собівартість, оцінка сільськогосподарської продукції.

## Исчисление и использование себестоимости сельскохозяйственной продукции

Статья посвящена обоснованию согласованных с действующими нормативными документами методических основ подсчета затрат и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции. Охарактеризованы девять видов себестоимости продукции и осуществлен анализ методических основ их формирования. Раскрыты ситуации, которые имеют место в практической деятельности субъектов хозяйствования и обуславливают трудности с оценкой понесенных на производство расходов и расчетом себестоимости продукции. Доказана целесообразность оценки по ценам реализации продукции, которую можно было бы продать, но которая использована для внутривозрастных производственных нужд. Выведено, что в случае оценки собственной продукции, использованной в производстве, по рыночной цене, возникает новый вид себестоимости, которую автор предлагает назвать «коммерческая себестоимость». Обосновано, что в целях соблюдения принципа последовательности учетной политики предприятию целесообразно выбрать один метод оценки продукции, поступающей с производства. Ориентиром выбора вида оценки в этом случае является наиболее распространенный канал использования продукции. Предложена последовательность процедур расчета себестоимости продукции растениеводства:

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, калькулирование, затраты, себестоимость, оценка сельскохозяйственной продукции.

## Calculating and Using Self-Cost of Agricultural Products

The article is devoted to the substantiation of the methodological principles of cost accounting and calculation of the self-cost of agricultural products consistent with the existing regulations. Nine kinds of the self-cost of products are characterized, and the analysis of the methodical principles of their formation is performed. Situations are described that occur in practical activities of entities and cause difficulties with the assessment of production costs

*incurred and the calculation of the self-cost of products. The expediency of the evaluation by sales prices in respect of products, which could be sold, but were used for the internal production needs, is proved. It is found that in the case of evaluation of own products used in the production by the market price, there is a new type of the self-cost, which the author proposes to call the 'commercial self-cost'. It is proved that in order to maintain the consistency principle of accounting policies, it is advisable to choose one method for estimating products that come from the plant. A benchmark for the type selection in this case is the most common channel of using products. The sequence of procedures for calculating the self-cost of crop production is proposed.*

**Keywords:** accounting, calculation, costs, cost of production, estimation of agricultural products.

**Постановка проблеми.** Реалії економічного розвитку та використання положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розроблених на базі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, визначають нові завдання обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. П(С)БО 30 «Біологічні активи» [10], певною мірою, внесло плутанину в облік, пов'язану зі зміною порядку оцінки активів. В сільському господарстві значна частина отриманої продукції використовується всередині господарства для виробничих потреб. Обґрунтована оцінка такої продукції необхідна для правильного визначення витрат з метою проведення калькулювання і підготовки інформації для управління. Господарю важливо знати доцільність використання продукції на можливих каналах її руху.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції досліджували С.Ф. Голов [2], В.М. Жук [3], В.Б. Моссаковський [7], М.І. Скрипник [12] та інші вчені. З нормативно-правової точки зору порядок обліку витрат та визначення собівартості сільськогосподарської продукції регулюють Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» [10], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів [6]. Однак і сьогодні питання оцінки сільськогосподарської продукції, яка використовується всередині підприємства для виробничих потреб (насіння на посів сільськогосподарських культур, корми для тварин, промислова переробка продукції) залишається дискусійним.

**Метою статті** є обґрунтування узгоджених з діючими нормативними документами методичних засад підрахунку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції.

**Виклад основного матеріалу.** В економічній літературі зустрічаються різні визначення терміну «собівартість». Так, С.В. Мочерний зазначає, що собівартість – частина вартості, яка включає витрати виробництва на виготовлення і реалізацію продукції у грошовій формі [8, с. 331]. О.О. Беляев, А.С. Бебело [1, с. 12], Н.П. Кондратов [4, с. 57], А.Ш. Маргуліс [5, с. 5] вважають, що собівартість – це витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції.

Згідно Податкового кодексу України собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг – це витрати, що прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку [9, с. 45, пункт 14.1.228].

Більшість вчених стверджують, що собівартість становлять витрати понесені на виробництво, перелік яких є індивідуальним для кожного підприємства.

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

В залежності від мети і завдань підрахунку витрат, розрізняють такі види собівартості продукції, робіт і послуг (рис. 1).

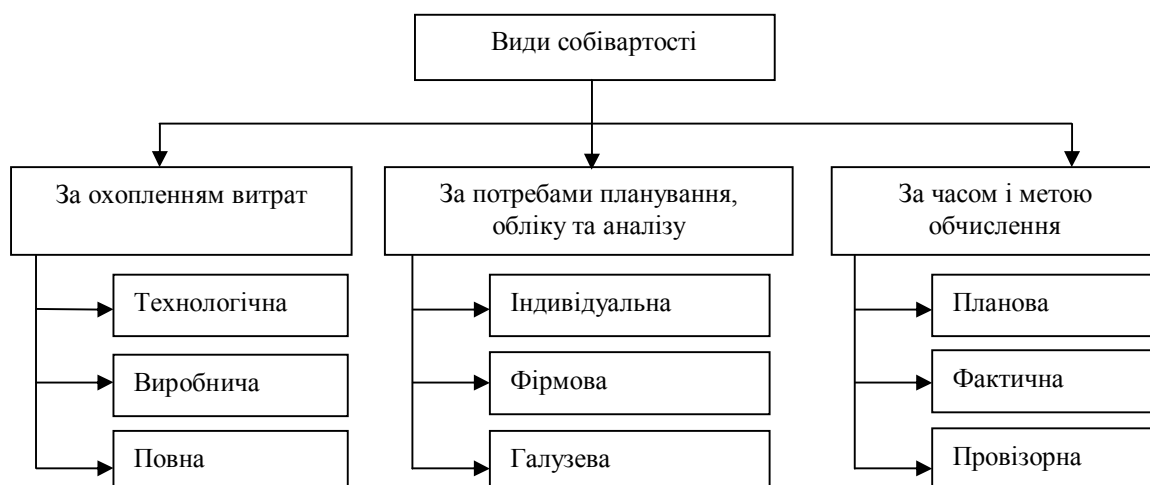


Рис. 1. Класифікація видів собівартості

Джерело: узагальнено автором на основі [2, 5].

## Бухгалтерський облік

За охопленням витрат собівартість буває технологічною, виробничою і повною (рис. 2). Технологічна собівартість (маржинальна, обмежена) складається з прямих витрат на виробництво продукції. Якщо до неї додати загальновиробничі витрати, то одержимо виробничу собівартість, яка

включає прямі матеріальні та інші витрати, пряму оплату праці, а також змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. До повної включають виробничу собівартість, а також адміністративні, на збут та інші операційні витрати.

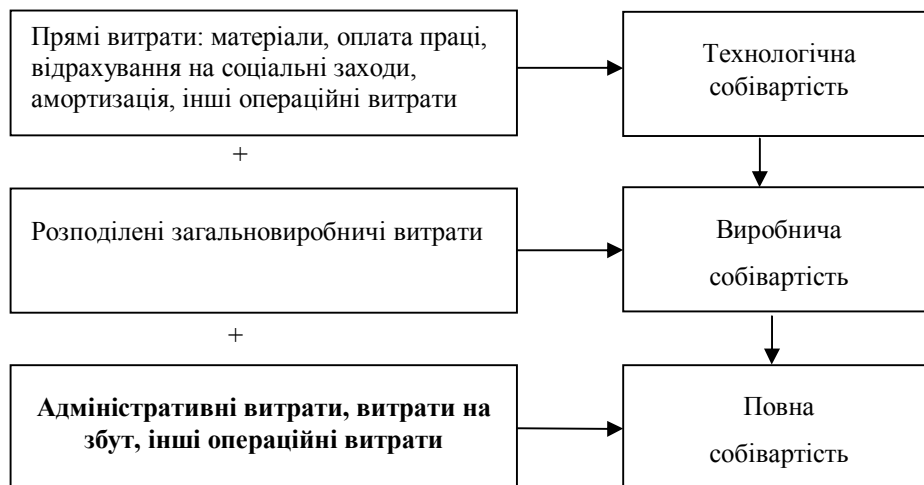


Рис. 2. Формування видів собівартості за охопленням витрат

Джерело: розробка автора.

За потребами планування, обліку та аналізу виділяють 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 в кінці звітного періоду на підставі фактичних даних про витрати і вихід продукції, що містяться у бухгалтерському обліку. Провізорна (очікувана) собівартість обчислюється в 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.

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

Як правило, завжди виникають такі ситуації:

а) оприбуткована із виробництва готова продукція рослинництва підлягає реалізації, частина її використовується для продовження виробництва у цій же галузі і навіть у одному і тому ж підрозділі. Наприклад, зерно, одержане від урожаю, може бути

продане, використане на посів у будь-якій бригаді, включаючи і 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 урожаю, наприклад, зерно, картопля тощо. Разом з цим є продукція, яка має лише одне призначення – згодовування тваринам, наприклад, зелена маса, сіно, силос;

в) готова продукція тваринництва реалізується, а частина її може використовуватися для виробничих потреб одних і тих же 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.

За таких умов постає проблема оцінки готової продукції, яка використана для виробничих потреб. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [11] містить принцип історичної (фактичної) собівартості, згідно якого 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 відображається 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 наступні:

1) готова продукція може бути продана і за неї одержана виручка, яка відшкодовує собівартість і принесе 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 в кінці року, а використання її може бути відразу після збирання врожаю, а тому собівартість продуктів переробки (борошно, м'ясо та інше) також можна було б вирахувати лише в кінці року, що не дає можливості мати інформацію для своєчасного прийняття управлінських рішень.

Оцінка продукції за справедливою ціною допомагає визначити втрачену вигоду, 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:

- 1) виробляти чи купувати;
- 2) продавати чи обробляти далі.

Якщо власну продукцію, використану у виробництві, оцінити за ринковою ціною, то одержимо новий вид собівартості, який пропонуємо назвати «комерційна собівартість», в якій всі компоненти, що її формують, враховані за історичною вартістю, а використана готова продукція – за ціною реалізації.

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

При такому обліку фінансовий результат визначається після реалізації продукції, собівартість якої включає використану готову продукцію за собівартістю виробництва. Ринкова ціна тут не потрібна, бо продукція виготовлена не для продажу: сіно, солома, кормові буряки, зелена маса, силос – все це має конкретний напрямок 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 справедливую вартість для даного підприємства.

Якщо у процесі виробництва використовують продукцію, яка має активний ринок і може бути вільно реалізована, то її можна оцінити за

справедливою вартістю, що дозволить розмежувати доходи по колективах, які їх створювали.

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

Проте в практичній діяльності підприємства канали використання продукції 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.

Відтак підприємству необхідно обрати один метод оцінки продукції, яка надходить з виробництва. Доцільно керуватися тим, по якому каналу буде використано найбільше продукції. Очевидно, що більша частина продукції виробляється для продажу. Тому найбільшим каналом вибуття продукції є реалізація, що диктує необхідність оприбутковувати сільськогосподарську продукцію з виробництва за плановою собівартістю, яка коригується до фактичної в кінці року після проведення калькуляції. На суму корективу роблять запис по кредиту рахунку 23 «Виробництво» і дебету тих рахунків, на які віднесена продукція. Позитивна калькуляційна різниця (витрати більші за планову собівартість продукції) відображається звичайним записом, а негативна – методом «червоне сторно».

Зауважимо, що по якій ціні продукція записана в дебет рахунків 21 «Поточні біологічні активи» і 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», по такій же вона має бути відображена під час вибуття 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.

Розрахунок собівартості продукції рослинництва пропонуємо здійснювати в такій послідовності:

- а) розподіл витрат з утримання основних засобів між окремими об'єктами обліку;
- б) визначення собівартості робіт та послуг допоміжних виробництв;
- в) розподіл загальних витрат на зрошення та осушення земель, на вапнування та гіпсування ґрунтів, утримання полезахисних смуг;
- г) списання частини витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;
- д) списання з витрат основного виробництва суми по культурах, що загинули;
- е) розподіл загальногосподарських витрат;
- є) визначення собівартості продукції рослинництва;
- ж) визначення собівартості продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції.

**Висновки.** Залежно від мети і завдань підрахунку витрат існують види собівартості продукції, робіт і послуг. В нашому дослідженні ми розглянули дев'ять видів собівартості продукції. Зокрема, за охопленням витрат виділяють технологічну, виробничу та повну собівартість. Технологічна собівартість включає прямі витрати і показує межу, нижче якої виробництво буде збитковим. Якщо до неї додати загальновиробничі витрати, то одержимо виробничу собівартість, збільшивши яку на суму адміністративних, на збут та інших операційних витрат, матимемо повну собівартість.

Готову сільськогосподарську продукцію, яка використовується у власному виробництві, у фінансовому обліку потрібно оцінювати за собівартістю. В управлінському обліку її доцільно показувати за справедливою вартістю, як наслідок одержуємо новий вид собівартості, яку пропонуємо назвати «комерційною». Цей вид собівартості потрібен обґрунтування управлінських рішень щодо здійснення виробництва і використання продукції за різними напрямками.

Оприбутковувати сільськогосподарську продукцію з виробництва і списувати за каналами руху рекомендується за собівартістю.

#### 4 Список використаних джерел

1. *Беляев, О. О.* Політична економія [Текст] : навч. посіб. / О. О. Беляев, А. С. Бебело. – К. : КНЕУ, 2001. – 248 с.
2. *Голов, С. Ф.* Управлінський облік [Текст] : підручник / С. Ф. Голов. – К. : Лібра, 2004. – 704 с.
3. *Жук, В. М.* Нові методологічні засади обліку сільськогосподарської діяльності та проблеми практичного застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» [Текст] / В. М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 34-42.
4. *Кондратов, Н. П.* Бухгалтерский учёт [Текст] : учебное пособие / Н. П. Кондратов. – М. : ИНФРА, 2000. – 257 с.
5. *Маргулис, А. Ш.* Калькуляция себестоимости в промышленности [Текст] / А. Ш. Маргулис. – М. : Финансы, 1975. – 295 с.
6. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/metodichni-rekomendacii-z-buhgalterskogo-obliku-biologichnih-aktiviv.html>
7. *Моссаковський, В. Б.* Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві [Текст] / В. Б. Моссаковський, С. Я. Бублик // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 1. – С. 129-138.
8. *Мочерний, С. В.* Економічний енциклопедичний словник [Текст]. Т. 2 / С. В. Мочерний, Я. С. Ларіна, О. А. Устенко, С. І. Юрій. – Львів : Світ, 2006. – 568 с.
9. Податковий кодекс України [Текст]. – К. : Алерта, 2014. – 640 с.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом

Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

12. *Скрипник, М. І.* Ідентифікація накладних витрат з метою визначення собівартості продукції [Текст] / М. І. Скрипник // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – С. 61-64.

#### 4 References

1. *Beliaev, O. O. & Bebelo, A. S.* (2001). *Politychna ekonomiiia [Political economy]*. Kyiv: KNEU.
2. *Holov, S. F.* (2004). *Upravlinskyi oblik [Managerial accounting]*. Kyiv: Libra.
3. *Zhuk, V. M.* (2006). *Novi metodolohichni zasady obliku silskohospodarskoi diialnosti ta problemy praktychnoho zastosuvannia P(S)BO 30 «Biolohichni aktyvy» [New methodological principles of accounting of agricultural activities and problems of practical application of National Accounting Standart 30 'Biological assets']*. *Oblik i finansy APK*, No. 6, 34-42.
4. *Kondratov, N. P.* (2000). *Bukhhalterskyi uchet [Accounting]*. Moskva: YNFRA.
5. *Margulis, A. Sh.* (1975). *Kalkulyatsiya sebestoimosti v promyishlennosti [Costing in the industry]*. Moskva: Finansy.
6. *Ministerstvo finansiv Ukrainy.* (2006) *Metodychni rekomendatsii z bukhhalterskoho obliku biolohichnykh aktyviv [Guidelines on accounting of biological assets]*. Retrieved from <http://magazine.faaf.org.ua/metodichni-rekomendacii-z-buhgalterskogo-obliku-biologichnih-aktiviv.html>
7. *Mosakovskiy, V. B. & Bublik, S. Ya.* (2006). *Upravlinskyi oblik ta yoho osoblyvosti u silskomu gospodarstvi [Management accounting and its features in agriculture]*. *Oblik i finansy APK*, No. 1, 129-138.
8. *Mochernyi, S. V., Larina, Ya. S., Ustenko, O. A., Yurii, S. I.* (2006). *Ekonomichnyi entsyklopedychnyi slovnyk [Economic encyclopedic dictionary]*. Vol. 2. Lviv: Svit.
9. *Verkhovna Rada Ukrainy.* (2014). *Podatkoviy kodeks Ukrainy [Tax code of Ukraine]*. Kyiv: Alerta.
10. *Ministerstvo finansiv Ukrainy.* (2005). *Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 30 «Biolohichni aktyvy» [National accounting standard 30 'Biological assets']*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05>
11. *Verkhovna Rada Ukrainy.* (1999). *Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy [About Accounting and Financial Reporting in Ukraine: the Law of Ukraine]*. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
12. *Skrypnyk, M. I.* (2010). *Identyfikatsiia nakladnykh vytrat z metoiu vyznachennia sobivartosti produktii [The identification of overhead in order to determine the cost of production]*. *Oblik i finansy APK*, No. 2, 61-64.