

**ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ КАЛЬКУЛЮВАННЯ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА****Яценко В.М., д.е.н., професор,****Пасенко В.В., к.е.н.**

Черкаський державний технологічний університет

*Взаимосвязь финансового и управленческого учета при калькуляции продукции животноводства. Пути совершенствования методики калькуляции продукции животноводства в управленческом учете.*

*The interrelation of financial and managerial accounting systems in evaluation of animal breeding costs. The ways of perfection in evaluation methods for animal breeding costs in managerial accounting system.*

Інтеграційні процеси розвитку економіки України, запровадження національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та їх адаптація до національних особливостей привели до суттєвих змін у методології та методиці ведення обліку. Нові умови господарювання сприяють розмежуванню бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. У сільському господарстві виникає необхідність обґрунтування рішень про доцільність виробництва тваринницької продукції. А для цього необхідно постійно володіти інформацією про реальну повну собівартість продукції для організації та управління процесом виробництва і контролю за рівнем витрат, для визначення рентабельності виробництва, правильного формування цін, виявлення резервів і неухильного зниження витрат на виробництво і реалізацію продукції. Фінансовий облік надає інформацію про ринкову собівартість продукції, яка ґрунтується на оцінці продукції за справедливими (ринковими) цінами, а визначення внутрішньогосподарської собівартості продукції за фактичними витратами здійснюється управлінським обліком.

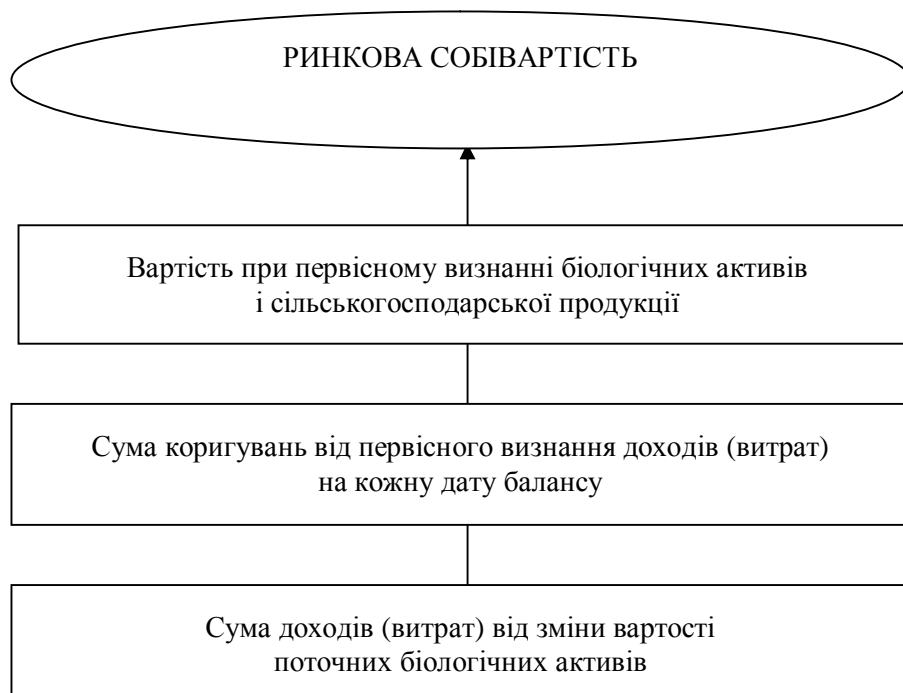
Аналіз останніх досліджень та публікацій переконує в тому, що проблемами калькулювання собівартості продукції в управлінському обліку займаються багато вітчизняних і зарубіжних науковців, зокрема Ф. Ф. Бутинець, Г. Г. Кірейцев, М. С. Пушкар, В. Ф. Палій, Л. Сук, Л. В. Нападовська та інші. Проте, варто зазначити, що у вітчизняній науці бракує рекомендацій стосовно застосування управлінського обліку в сільському господарстві.

Метою статті є узагальнення економічних особливостей формування ринкової та внутрішньогосподарської собівартості тваринницької продукції аграрних підприємств і на цій основі розробка пропозицій щодо вдосконалення методики її калькулювання з метою ефективного управління виробничим підприємством.

Введення в дію П(С)БО 30 «Біологічні активи» привело до змін методології обліку сільськогосподарської діяльності, зокрема, введено нові підходи до закриття операційних рахунків аграрних підприємств. З 1 січня 2007 року оцінка виходу сільськогосподарської продукції і біологічних активів здійснюється не за плановою собівартістю, а за справедливою вартістю. Тобто справедлива вартість продукції, за якою проведено визнання сільськогосподарської продукції та біологічних активів, з економічної точки зору є собівартістю виробленої продукції. Враховуючи, що справедлива вартість ґрунтується на цінах активного ринку, пропонуємо її називати **ринковою собівартістю продукції**.

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» за кредитом калькуляційного рахунку 23 «Виробництво», зокрема за субрахунками 231 «Рослинництво» та 232 «Тваринництво», протягом звітного періоду відображають вихід продукції (первісне визнання) за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. У разі перевищення витрат над справедливою вартістю за кожним видом продукції виникають інші витрати операційної діяльності, які відносять в дебет рахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». У разі, коли справедлива вартість більша від витрат виробництва, виникають інші операційні доходи, які відносять на кредит рахунку 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю». В кінці року здійснюють коригування сум доходів та витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та/або біологічного активу у зв'язку з віднесенням на витрати в порядку закриття рахунків на утримання тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин; допоміжних виробництв; зрошуваних та осушуваних земель, вапнування (гіпсування) ґрунтів, утримання поєзасисних смуг, надзвичайних, загальновиробничих витрат тощо. Таким чином, рахунок 23 «Виробництво» закрито. Звідси оцінка за справедливою вартістю сільськогосподарської продукції та біологічних активів є собівартістю виробленої продукції, тому її **фактичне калькулювання**, як це було до 01.01.2007 р., у фінансовому обліку **не визначається**.

Складові формування ринкової собівартості сільськогосподарської продукції та біологічних активів наведені на рис. 1.



**Рис. 1.** Склад ринкової собівартості сільськогосподарської продукції та/або біологічних активів відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи»

З метою удосконалення статистичної звітності в галузі сільського та рибного господарства Державний комітет статистики оновив форму державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» за 2007 рік. Проте в цій формі залишилися показники виробничої та повної собівартості реалізованої сільськогосподарської продукції. Можливість розрахунку цих показників забезпечує ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, дані якого у фінансовій звітності не відображаються, а використовуються при складанні статистичної звітності та для економічного аналізу в процесі управління та контролю за господарською діяльністю підприємства. А оскільки статистичні органи вимагають подання звітності про рівень собівартості продукції, то це потребує побудови інформаційного забезпечення та калькуляції собівартості продукції за єдиною методикою.

Формування виробничої собівартості продукції здійснюється відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 (далі – Методичні рекомендації № 132), якими визначено порядок закриття операційних рахунків у встановленій послідовності та методику обчислення собівартості продукції. У зв'язку з введенням П(С)БО 30 «Біологічні активи» порядок закриття операційних рахунків змінився, оскільки витратні рахунки у тваринництві і рослинництві закривають без визначення фактичної собівартості продукції та списання в кінці року калькуляційних різниць. Виконання умов розподілу витрат при застосуванні різних методологій обліку наведено в табл. 1.

Сам алгоритм калькулювання продукції рослинництва і тваринництва у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку не змінився і проводиться відповідно до порядку, встановленого Методичними рекомендаціями № 132. Структура витрат виробничої собівартості наведена у Довідці 1 до форми № 50-сг у розрізі видів продукції. Для калькулювання використовують Робочі таблиці по закриттю операційних бухгалтерських рахунків, які затверджені Радою Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, протокол № 13 від 31.10.2005 р. Для закриття рахунків у фінансовому обліку необхідно використати таблиці 1 - 18. При калькулюванні продукції в управлінському обліку використовують: по рослинництву таблиці 18 - 25 «Розрахунок визначення собівартості (вид культур)», по тваринництву – таблиці 29 - 39 «Розрахунок визначення собівартості продукції (вид продукції)».

Таблиця 1

## Порядок розрахунку собівартості продукції

№ з/п	Витрати, що розподіляються	Розподіл згідно з Методичними рекомендаціями № 132 (розділ, пункт)	Виконання умов розподілу витрат	
			фінансовий облік (П(С)БО 30 «Біологічні активи»)	управлінський облік (форма № 50 с-г)
1.	Утримання тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин	п.п. 3.16; п. 3.17	так	так
2.	Визначення собівартості робіт (послуг) допоміжних виробництв і списання виявлених відхилень	Розділ 7	так	так
3.	Зрошення та осушування земель, вапнування (гіпсування) ґрунтів, утримання полезахисних смуг	п. 3.17	так	так
4.	Надзвичайні витрати, що списані із затрат основного виробництва (загиблі посіви)	п. 8.2	так	так
5.	Загальновиробничі витрати рослинництва, тваринництва та промислових виробництв	п. 3.21	так	так
6.	Визначення собівартості продукції рослинництва та списання калькуляційних різниць	п.п. 8.1-8.22	ні	так, без списання калькуляційних різниць
7.	Визначення собівартості продукції промислових виробництв (переробка продукції рослинництва) та списання калькуляційних різниць	п.п. 10.1-10.5	так	так
8.	Утримання кормоцехів	п. 3.12	так	так
9.	Визначення собівартості продукції тваринництва та списання калькуляційних різниць	п.п. 9.1-9.26	ні	так, без списання калькуляційних різниць
10.	Обчислення собівартості продукції промислових підрозділів та списання калькуляційних різниць	п.п. 10.6-10.13	так	так

Для розрізнення понять відмінних видів собівартості пропонуємо визначену собівартість продукції в управлінському обліку називати: *виробнича внутрішньогосподарська собівартість та повна внутрішньогосподарська собівартість реалізованої продукції*. Схематично структуру собівартості виробничої внутрішньогосподарської продукції наведено на рис. 2.

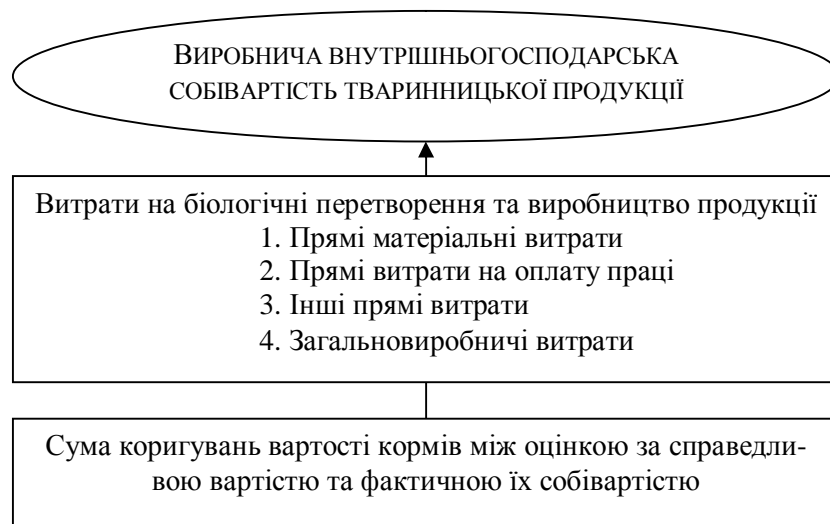


Рис. 2. Склад внутрішньогосподарської собівартості тваринницької продукції при заповненні форми № 50-сг

Повна внутрішньогосподарська собівартість реалізованої продукції включає виробничу собівартість, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні і фінансові витрати (рис. 3).



Рис. 3. Склад повної внутрішньогосподарської собівартості продукції тваринництва при заповненні форми № 50-сг

Алгоритм визначення повної собівартості реалізованої продукції регламентується Порядком складання статистичної звітності форми № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». Визначена, таким чином, внутрішньогосподарська (виробнича і повна) собівартість реалізованої продукції є базою для формування фактичного фінансового результату, використовується в процесі складання форми № 50-сг та для здійснення аналізу господарської діяльності підприємства. Зупинимося на особливостях калькулювання продукції рослинництва і тваринництва в управлінському обліку при складанні форми № 50-сг.

Порядком складання форми № 50-сг передбачено, що підставою для формування собівартості продукції є фактично понесені витрати на біологічні перетворення та вихід сільськогосподарської продукції, які у фінансовому обліку формуються на дебеті рахунку 23 «Виробництво» за видами виробництв, статтями витрат і видами або групами продукції. До виробничої собівартості не включаються суми, що відображаються на дебеті рахунку 23 у кореспонденції з кредитом рахунку 71.

Зазначимо, що визначається **фактична** собівартість продукції за звітний рік. До витрат повинні бути включені **фактично понесені витрати**. Але ж на рахунку 23 «Виробництво» продукцію власного виробництва (корми, насіння і посадковий матеріал тощо) відображають протягом року не за фактичною собівартістю, а за справедливою вартістю. Тому вважаємо за необхідне не погодитись з тим, що базою фактичних витрат при визначенні фактичної собівартості є дебет рахунку 23 «Виробництво». На нашу думку, ці витрати повинні бути скориговані на різницю між справедливою вартістю та фактичною виробничою собівартістю продукції власного виробництва, яка у звітному році використовується для виробництва продукції та/або біологічних активів. Це, зокрема, стосується вартості кормів власного виробництва, зерна, яке використовується на корм худоби, насіння і посадкового матеріалу власного виробництва.

Виходячи з вищевикладеного, вважаємо, що послідовність визначення виробничої внутрішньогосподарської собівартості одиниці продукції у тваринництві така:

- визначають собівартість продукції рослинництва, зокрема кормів, включаючи силос, сінаж;
- визначають собівартість промислових виробництв (переробка зерна на корм худобі, виробленого комбікорму, вітамінно-трав'яного борошна, гранульованих кормів, брикетів, кормосумішей тощо). При цьому вартість використаної продукції рослинництва для виробництва кормів коригують до фактичної собівартості;
- проводять коригування витрачених кормів власного виробництва за кожним видом тваринницької продукції, тобто доводять вартість цієї продукції, оціненої за справедливими цінами до фактично визначеної собівартості кормів;
- калькуюють собівартість молока;
- проводять коригування вартості витраченого на корм молока до фактичної собівартості;
- здійснюють калькулювання іншої продукції тваринництва;
- проводять калькулювання собівартості 1 ц живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі.

Період адаптації бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів передбачає створення єдиних методологічних та методичних засад калькулювання сільськогосподарської та іншої продукції, робіт (послуг), враховуючи чинні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та економічну сутність показника; посилення контрольних, регулюючих, прогностичних функцій обліку; створення умов для отримання повної, оперативної та достовірної інформації з метою ефективного управління господарською діяльністю.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р., № 996-XIV (зі змінами та доповненнями).
2. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств», затверджена наказом Державного комітету статистики України від 05.11.2004 р. №607 (зі змінами та доповненнями).
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 р. № 132 (зі змінами та доповненнями).
4. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 12. – С. 6 – 60.
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р., № 1315.
6. Методичні рекомендації по закриттю бухгалтерських рахунків для визначення собівартості продукції та фінансових результатів діяльності підприємств АПК / За редакцією: В.М. Жука та М.Г. Михайлова // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 11. – С. 5 – 41.