

Reference

1. *Kyreitseva A.* Bukhhalterskyi oblik ekolohichnoi diialnosti yak instrument stiikoho rozvytku: <http://blogs.korrespondent.net/blog/users/>
2. *Zhuk V.M.* (2012). Ekolohichni aspekty bukhalterskoho obliku v ahro-promyslovomu vyrobnytstvi // Ahroekolohichniy zhurnal. – №2. – P. 18–23.
3. *Voronovska O.* (2011). Sutnist i rozvytok ekolohichnoho obliku // Halytskyi ekonomichnyi visnyk. – №2(31). – P. 195–200.
4. *Ivakhiv Yu.O.* Ekolohichniy oblik: sut, neobkhdnist ta rozvytok: <http://hghltd.yandex.net>.
5. *Sakhno L. A.* Ekolohichniy oblik i audyt v reformuvanni tradytsiinoi systemy obliku na pidpriemstvi: <http://magazine.faaaf.org.ua/content/view/718/35>.
6. *Palvi V. F.* (1998). Fynansovy uchety: Ucheb. posobyе.
7. *Bichkova S. M.* (2001). Rol y znachenye ekolohicheskoho ucheta y audyta v gynochnoi ekonomyke // Ekonomyka selskokhoziaistvennykh y pererabatyvaiushchykh predpriyatiy. – №9. – P 20–23.
8. *Kondratiuk O. M.* (2008). Oblik i analiz ekolohichnykh vytrat promyslovykh pidpriemstv: avtoref. dys. na zdobuttia nauk. stupenia kan. ekon. nauk: spets. 08.00.09 «Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt». Kyiv.

Статтю подано до редакції 20.02.15 р.

УДК 657

*М. М. Кругла, к.е.н, доцент
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»*

КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЦТВОМ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИНИЦТВА

*М. N. Kruhla, Candidate of science
in Economics (PhD), Associate professor
SHEE «Kyiv National Economic University
named after Vadym Hetman»*

CALCULATING THE PRIME COST IN MANAGING THE MANUFACTURE OF PRODUCTION OF PLANT GROWING

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто значення калькулювання собівартості продукції рослинництва для прийняття управлінських рішень, пов'язаних з плануванням виробничої діяльності підприємства, оптимізацією витрат, ціноутворенням. Здійснено узагальнення сучасних організаційних і методичних питань калькуляції собівартості продукції рослинництва та оформлення його результатів

КЛЮЧОВІ СЛОВА: калькулювання, собівартість, продукція рослинництва

ANNOTATION. The meaning of calculating the prime cost of production of plant growing for making administrative decisions connected with planning industrial activity of the enterprise, optimization of costs, price formation is considered in the article. Investigation of modern organizational and methodical questions of calculating the production, registration of accounts is fulfilled.

KEY WORDS: calculating, prime cost, production of plant growing

Постановка проблеми. Сучасні умови ринкової економіки, швидкий розвиток техніки і технологій призводять до значного збільшення обсягу інформації, що формується всередині і зовні підприємства. Виняткова роль, яка відводиться інформаційному забезпеченню процесу управління, спричинює підвищену увагу до даних бухгалтерського обліку як основного джерела інформації про фінансово-господарську діяльність сільськогосподарського підприємства та результати господарювання за звітний період. Особливе місце серед економічних показників діяльності належить собівартості продукції.

Будучи грошовим виразником індивідуальних витрат конкретного підприємства на виробництво продукції, собівартість продукції одночасно служить базою для формування ціни сільськогосподарської продукції, вітчизняний ринок якої характеризується незбалансованістю інтересів учасників; умовою належного функціонування господарського розрахунку; фактором формування інтеграційних зв'язків сфер виробництва і обігу.

Аналіз існуючих досліджень за даною проблемою. Питання розробки оптимальної методики обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції не одне десятиліття знаходить широкий резонанс серед учених. Свого часу проблематика досліджувалась Кірейцевим Г.Г., Лінником В.Г.[1], Литвином Ю.Я., Михайловим М.Г. та іншими. Нині дослідження продовжують Дерій В.А., Моссаковський В.Б. [2], Сук Л.К., Сук П.Л. [3] та інші вчені.

Виділення невирішених проблем і формулювання цілей статті. В умовах складної економічної ситуації в країні, яка не сприяє розвитку виробничої діяльності підприємств-виробників сільськогосподарської продукції, тема оптимізації витрат і собівартості надзвичайно актуальна. Основні методологічні та практичні завдання фахівців з економіки зводяться до напрацювання дієвих механізмів адаптації діяльності сільськогосподарських ви-

робників до реальних умов функціонування вітчизняних внутрішніх ринків і формування оптимального співвідношення між витратами на виробництво продукції, виходом продукції та її якісними параметрами.

Мета статті полягає в узагальненні існуючих підходів до калькулювання собівартості продукції та виробленні напрямків удосконалення організації та методики її проведення.

Виклад основного матеріалу. Сільськогосподарська продукція — актив, одержаний у результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання [4].

За організаційно-технологічними особливості вирощування, продукція рослинництва поділяється на групи: зернові та зернобобові культури, технічні культури, картопля та овочеві культури, кормові культури, багаторічні насадження, квітникарство [5]. Такий поділ дозволяє узагальнити методичні особливості здійснення калькуляційних робіт.

Залежно від значення у господарській діяльності сільськогосподарських підприємств, вся продукція в калькуляційній практиці поділяється на основну, супутню та побічну. Для одержання основної продукції здійснюється дане виробництво. Супутня продукція виробляється одночасно з основною в єдиному виробничому процесі й має господарське значення. Побічна продукція також виробляється в результаті виробництва основної продукції, але має другорядне значення.

Використання показника собівартості для різних потреб зумовлює специфічні вимоги до нього. Залежно від складу витрат, включених до собівартості продукції, виділяють такі її види: технологічну, виробничу, собівартість реалізованої продукції, повну.

До технологічної собівартості продукції включаються прямі витрати на робочих місцях, ділянках. Вона характеризує рівень витрат на здійснення окремих технологічних операцій, на виробництво окремих видів продукції. До її складу входять витрати на сировину, матеріали, паливо, насіння, добрива, заробітну плату виробничих робітників з відрахуваннями на соціальне страхування, технологічне обслуговування, ремонт і амортизацію устаткування.

Відповідно до п.11 П(С)БО 16 «Витрати» [6] до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальнови-

робничі витрати. П.2.21 Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [5] запропоновано в сільськогосподарських підприємствах не поділяти загальновиробничі витрати на постійні і змінні.

Відтак, виробнича собівартість сільськогосподарської продукції включає прямі витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, зумовлені його технологією і організацією і розподілені загальновиробничі витрати. Виробнича собівартість продукції зменшується на вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання на самому підприємстві.

Собівартість реалізованої продукції складається з: виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду; нерозподілених постійних загальновиробничих витрат; наднормативних виробничих витрат [5].

Відповідно до п.2.1.10 інструкції щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» [7] повна собівартість реалізованої продукції, складається з виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних і фінансових витрат, які цілком обґрунтовано можна віднести на виробництво і реалізацію власно виробленої сільськогосподарської продукції. Операційні і фінансові витрати, які можна віднести прямо на певний вид продукції, послуг (витрати на відсотки за кредити, відсотки та винагороди за фінансову оренду, витрати на збут тощо), уключаються безпосередньо до його повної собівартості. Дані про витрати, які неможливо віднести на певну продукцію прямо, розподіляються за видами продукції і послугами пропорційно їхній виробничій собівартості.

Калькулювання собівартості одиниці продукції здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних й економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва та для обґрунтування цінової політики підприємства [5].

Калькулювання собівартості продукції у сільськогосподарському виробництві ускладнене сезонністю отримання продукції, тому фактична собівартість продукції рослинництва розраховується в цілому за рік. Точність калькуляційних розрахунків визначає об'єктивність низки важливих економічних показників.

Проведення калькуляційних робіт у сільськогосподарському підприємстві без застосування певних умовностей у розрахунках майже неможливе. По-перше, всі калькуляційні роботи слід проводити в комплексі, по-друге, дотримуватися чіткої послідовності розрахунків.

Здійснення достовірного калькулювання передбачає проведення наступних підготовчих заходів: необхідно визначити коло витрат, що включаються в собівартість продукції; обґрунтувати класифікацію витрат для цілей визначення собівартості продукції; розробити та обґрунтувати методи вартісної оцінки складових витрат, розмежувати їх між одержаною продукцією та незавершеним виробництвом, визначити методику розподілу непрямих витрат, порядок визначення обсягу продукції, що калькулюється, об'єктів калькуляції, калькуляційних одиниць, встановити періодичність і методику калькулювання фактичної собівартості продукції та оформлення розрахунку.

Питання організації і методики калькулювання собівартості вирішуються при розробці облікової політики підприємства. При цьому, максимально враховуюються технологічні особливості вирощування продукції, рівень спеціалізації підприємства при одночасному збереженні простоти й аналітичності калькуляційних розрахунків.

Особливо важливим є дотримання підприємством складу і визначення суми витрат, яка включається до виробничої собівартості за кожним видом продукції рослинництва: зерна, насіння соняшнику — франко-тік (франко-місце зберігання); соломи, сіна — франко-місце зберігання; цукрових буряків, картоплі, баштанних культур, овочів, маточників цукрових буряків, коренеплодів — франко-поле (франко-місце зберігання); плодів, ягід, винограду, листя тютюну, продукції лікарських та ефіроолійних культур і квітництва, овочів закритого ґрунту — франко-пункт (зберігання) тощо [5].

У рослинництві, крім витрат на вирощування сільськогосподарської продукції, об'єктами обліку витрат можуть бути витрати на роботи, виконані в поточному році під урожай майбутнього року.

Облік витрат слід вести за статтями, передбаченими обліковою політикою підприємства. Згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств у рослинництві використовують переважно наступну номенклатуру статей облі-

ку витрат: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, насіння і посадковий матеріал, добрива, засоби захисту рослин, роботи та послуги, витрати на утримання основних засобів, інші витрати. Враховуючи роль певного виду витрат у формуванні собівартості продукції чи розподілі інших витрат, потребу в ретельному контролі над витратами, підприємства, у відповідності з П(С)БО 16 «Витрати», мають право самостійно визначати окремі статті.

До початку калькулювання собівартості продукції рослинництва розподіляються витрати з утримання необоротних активів, робіт і послуг допоміжних виробництв, машинно-тракторного парку, загальні витрати на зрошення та осушення земель, включаючи витрати на утримання меліоративних споруд, на вапнування та гіпсування ґрунтів і на утримання полезахисних смуг; списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються; розподіляються бригадні, фермські, цехові та загальновиробничі витрати тощо.

Об'єктом калькуляції є конкретний вид чи види продукції за якими розраховується собівартість їх виробництва. Побічна продукція, як правило, не є об'єктом калькуляції, а оцінюється у встановленому порядку.

За допомогою застосовуваного методу калькулювання (традиційно використовуються простий, виключення вартості побічної продукції, коефіцієнтний, пропорційний, комбінований, нормативний [1, с. 54]) здійснюється розмежування витрат між видами продукції та визначається її собівартість.

Результати калькулювання повинні бути належно оформлені. З цією метою у господарствах складаються калькуляційні листи. Форма та структура калькуляційного листа розробляється самим підприємством.

На підставі калькуляційних листів здійснюється розрахунок фактичної собівартості продукції, проводяться заключні записи з доведення планової собівартості продукції до фактичної, закриття калькуляційних рахунків. Слід зазначити, що технічний бік проведення калькуляційних розрахунків є досить трудомістким. Сучасні тиражні автоматизовані системи управління підприємством тільки частково вирішують питання калькулювання собівартості продукції.

Простота методики калькуляційних розрахунків є показною. На практиці сучасний бухгалтер стикається з низкою

проблем обліку виробництва та калькуляції собівартості продукції рослинництва як прогресивного, так і регресивного характеру.

Процеси розпаду великих колективних сільськогосподарських підприємств призвели до втрати розуміння ефективності поєднання тваринницької та рослинницької галузей і вузької спеціалізації сучасних господарств. Часто побічна продукція рослинництва, так і не знайшовши свого застосування, залишається в полі. Водночас значно зменшується і кількість внесених органічних добрив у ґрунт. Подібні явища створюють умови, коли всі витрати на виробництво продукції покриватиме тільки основний вид продукції, що не завжди позитивно відображається на фінансовому результаті й рентабельності продукції.

Орендні відносини щодо земельних паїв створюють прецеденти нещадного використання землі без дотримання науково-обґрунтованих сівозмін і технологій. У кінцевому випадку зниження врожаїв через деградацію земель має негативний вплив на значення показника собівартості продукції. Серед комплексу заходів зі збереження і відтворення родючості ґрунтів вчені називають запровадження економічного стимулювання і штрафних санкцій за порушення раціонального використання земель сільськогосподарського призначення, вилучення малопродуктивних деградованих земель із обробітку на основі еколого-агрохімічної оцінки угідь [8, с. 94].

З іншого боку, впровадження заходів щодо екологізації рослинництва з метою поліпшення якості та підвищення конкурентоспроможності продукції сільськогосподарського виробництва потребують кардинального перегляду всієї системи обліку виробництва: доповнення необхідними реквізитами первинних документів, уточнення статей обліку витрат, удосконалення методики калькуляції продукції.

Висновки. У результаті проведеного дослідження встановлено, що калькуляція собівартості служить вимірником витрат на виробництво конкретного підприємства, визначає базу для ціноутворення та є умовою належного функціонування господарського розрахунку.

Сучасні умови господарювання, пов'язані з орендними відносинами на землю, впровадженням новітніх ресурсозберігаючих та органічних технологій, потребують внесення коректив у традиційний порядок калькуляційних робіт на підприємстві.

Література

1. *Линник В.Г.* Калькуляція собівартості продукції сільськогосподарських підприємств: Навч. посібник. — К.: УМК ВО при Мінвузі УРСР, 1991. — 220 с.

2. Становлення бухгалтерського обліку в сільському господарстві України (теорія, організація, практика): автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Моссаковський Валерій Борисович ; ННЦ «Ін-т аграр. економіки». — К., 2011. — 30 с.

3. Облік виробництва і реалізації продукції в сільськогосподарських підприємствах: методологія і практика: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / П. Л. Сук; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. — К., 2009. — 42 с.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.

5. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затв. наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.01 р. № 132.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318.

7. Інструкція щодо заповнення форми державного статистично спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»: Затв. наказом Державного комітету статистики України від 06.11.2007 р. № 403.

8. *Паленичак О.В.* Збереження й відтворення родючості ґрунтів як головна умова сталого розвитку сільських територій [Текст] / О.В. Паленичак // Економіка АПК. — 2012. — №6. — С. 91–94.

9. *Ганначенко С.Л.* Інноваційні ресурсозберігаючі технології в землеробстві [Текст] / С.Л. Ганначенко // Економіка АПК. — 2012. — №1. — С. 99–103.

10. Облікове забезпечення управління витратами у сільському господарстві : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Іщенко Я.П.; ННЦ «Ін-т аграр. економіки» УААН. — К., 2010. — 21 с.

References

1. *Linnyk, V.H.* (1991) Kalkulyatsiya sobivartosti produktsiyi silskohospodarskykh pidpryyemstv: Navch. posibnyk. — K.: UMK VO pry Minvuzi URSR

2. *Mossakovskyy, V. B.* (2011) Stanovlennya bukhholders'koho obliku v sil's'komuhospodarstvi Ukrainy (teoriya, orhanizatsiya, praktyka): avtoref. dys. ... d-ra ekon. nauk : 08.00.09 / Mossakovs'kyu Valeriy Borysovych ; NNTs «Іn-t ahrar. ekonomiky». UAAN.— K.

3. *Suk, P. L.* (2009) Oblik vyrobnytstva i realizatsiyi produktsiyi v sil's'kohospodars'kykh pidpryyemstvakh: metodolohiya i praktyka: avtoref.

dys...d-ra ekon. nauk: 08.00.09 [Elektronnyy resurs] / P. L. Suk; Nats. nauk. tsentr «In-t ahrar. ekonomiky» UAAN. — К.

4. Polozhennya (standart) bukhhalters'koho obliku 30 «Biologichni aktyvy», zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy 18.11.2005, 790 from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027>

5. Metodychni rekomendatsiyi z planuvannya, obliku ta kalkulyuvannya sobivartosti produktsiyi (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpryyemstv, zatv. nakazom Ministerstva ahrarnoyi polityky 18.05.01, 132.

6. Polozhennya (standart) bukhhalterskoho obliku 16 «Vytraty», zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy 31 hrudnya 1999, 318 from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0004>.

7. Instruktsiya shchodo zapovnennya formy derzhavnogo statystychno sposterezhennya 50-s-h «Osnovni ekonomichni pokaznyky roboty sil's'kohospodars'kykh pidpryyemstv», zatv. nakazom Derzhavnogo komitetu statystyky Ukrainy 06.11.2007, 1303/14570 from <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1303-07>

8. *Palenychak, O.V.* (2012) Zberezhennya y vidtvorennya rodyuchosti gruntiv yak holovna umova staloho rozvytku sil's'kykh terytoriy .*Ekonomika APK*, 6, 91-94

9. *Hannachenko, S.L.* (2012) Innovatsiyni resursozberihayuchi tekhnolohiyi v zemlerobstvi // *Ekonomika APK*. – №1. – P. 99–103.

10. *Ishchenko, Ya.P.* (2010) Oblikove zabezpechennya upravlinnya vytratamy u sil's'komu hospodarstvi : avtoref. dys. ... kand. ekon. nauk : 08.00.09 / NNTs «In-t ahrar. ekonomiky» UAAN. – К.

Статтю подано до редакції 17.02.15 р.

УДК 631.15. 338.432:005

*І. О. Крюкова, д.е.н., доцент, ДВНЗ
«Одеський державний аграрний університет»*

УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИЧНИХ ЗАСАД АНАЛІЗУ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ АГРОПРОМИСЛОВИХ ФОРМУВАНЬ

*I. A. Kryukova, Doctor of science in Economics (PhD), Associate
professor SHEE «Odessa State Agrarian University»*

IMPROVEMENT OF METHODOLOGICAL ASPECTS OF ANALYSIS OF EFFECTIVENESS OF AGROINDUSTRIAL FORMING

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто науково-методичні аспекти здійснення аналітичної оцінки результативності господарської діяльності підприємств АГВ на базі використання потокових концепцій фінансового менеджменту. Доповнено зміст категорій «результата-