

15. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації продукції в сільськогосподарських підприємствах: методологія і практика : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / П.Л. Сук; Нац. наук. центр «Ін-т аграр. економіки» УААН. – К., 2009. – 42 с.
16. Фоміна О.В. Облік і аудит в управлінні продажами товарів: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09 / О.В. Фоміна; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. – К., 2008. – 21 с.
17. Чибісов Ю.В. Бухгалтерський облік виробничої діяльності в системі бюджетування: теоретико-методичні основи: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 [Електронний ресурс] / Ю.В. Чибісов; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2008. – 20 с.
18. Шаповал В.М. Соціальна відповідальність бізнесу в структурі управління економікою [Текст] : монографія / В.М. Шаповал ; ДВНЗ «Нац. гірн. ун-т». – Д. : Держ. ВНЗ «НГУ», 2011. – 356 с.
19. Яцишин С.Р. Облік витрат та процес калькулювання собівартості продукції у швейному виробництві : Автореф. дис... канд. екон. наук / С.Р. Яцишин; Терноп. акад. нар. госп-ва. – Т., 2003. – 19 с.

УДК 657.1

**Смольська О.Ю.**  
аспірант кафедри обліку, аналізу та аудиту  
в агропромисловому комплексі  
Київського національного економічного університету  
імені Вадима Гетьмана

### КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ САДІВНИЦТВА

В статті досліджено економічну сутність та особливості процесу калькулювання собівартості продукції садівництва, а також визначено його роль в системі управління сільськогосподарськими підприємствами. Запропоновано номенклатуру статей калькулювання, які враховують організаційно-технологічні особливості садівничої галузі. Встановлено, що калькуляційні розрахунки для визначення собівартості плодів і ягід оформлюються спеціально розробленими для цього первинними документами – калькуляцією або калькуляційним листом.

**Ключові слова:** калькуляція, калькуляційна одиниця, калькуляційний період, методи калькулювання, номенклатура статей калькулювання, об'єкти обліку витрат, об'єкти калькулювання.

#### **Смольская Е.Ю. КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ САДОВОДСТВА**

В статье исследована экономическая сущность и особенности процесса калькулирования себестоимости продукции садоводства, а также определена его роль в системе управления сельскохозяйственными предприятиями. Предложена номенклатура статей калькуляции, учитывающих специфические особенности садоводческой отрасли. Установлено, что калькуляционные расчеты для определения себестоимости плодов и ягод оформляются специально разработанными для этого первичными документами – калькуляцией или калькуляционным листом.

**Ключевые слова:** калькуляция, калькуляционная единица, калькуляционный период, методы калькулирования, номенклатура статей калькуляции, объекты учета затрат, объекты калькулирования.

#### **Smolska O.U. CALCULATION OF THE HORTICULTURAL INDUSTRY PRODUCTS COST**

In this article has been researched the economic substance and the peculiarities of the calculation of unit cost horticultural industry's products and has been defined its role in the management system of agricultural enterprises. Moreover, it has been suggested nomenclature of calculation items, which take into account the specific features of the horticultural industry. It has been established that calculations of determining the cost of fruits and berries should be recorded in specifically designed documents – calculations or calculation sheets.

**Keywords:** calculation, calculation unit, calculation period, methods of calculation, nomenclature of calculation items, cost accounting objects, objects of calculation.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з науковими та практичними завданнями.** Здійснення господарської діяльності в умовах ринкової економіки вимагає від сільськогосподарських підприємств раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Калькулювання собівартості продукції має важливе значення для облікового процесу, адже воно виступає завершальним етапом обліку витрат на виробництво та виходу продукції. Інформація, отримана в процесі калькулювання, є підґрунтям для встановлення норм та нормативів витрат, пошуку резервів їх зниження, визначення рентабельності, прибутку підприємства та забезпечує економічне зростання кожної галузі, в тому числі і садівничої.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Питання удосконалення методики калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції знайшли своє відображення в працях таких вчених-економістів, як О.В. Богданюк, Ф.Ф. Бутиця, С.Ф. Голова [4], Г.Г. Кірейцев,

В.Г. Лінник [5], В.Ф. Палій [6], Л.К. Сук [7], П.Л. Сук [8], М.Г. Чумаченко [9] та інших. Звичайно, їх вклад у вирішення даної проблеми є досить вагомим, проте в їх дослідженнях розглядалися теоретичні і практичні аспекти для сільськогосподарських підприємств, без урахування специфіки галузі садівництва, особливо в сучасний період її інтенсифікації. Тому постає потреба в розробленні уніфікованого підходу щодо систематизації технологічних, організаційних особливостей плодово-ягідного виробництва, обґрунтування статей та об'єктів калькулювання тощо.

**Метою даної роботи** є дослідження обліку витрат та калькулювання собівартості продукції садівництва в управлінському обліку шляхом розгляду сутності даного процесу та методів його здійснення.

**Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** Незважаючи на те, що в науковій літературі існує безліч методів, методик та прийомів калькулювання, науковці не знайшли єдності щодо визначення терміну «калькуляція». Калькуляція (з лат. Calculatio)

тракується як комплекс витрат, а калькулювання – процес їх обчислення. Крім того, калькулювання розглядають як систему групування виробничих та невиробничих витрат, понесених на виробництво одиниці продукції. Сюди додатково відносять також розподіл витрат між завершеним і незавершеним виробництвом, обчислення собівартості бракованої продукції, оцінку відходів та побічної продукції.

На нашу думку, калькуляція – це спосіб розрахунку собівартості продукції, який впливає на бухгалтерський облік, виробничий процес та на контроль його окремих ділянок.

Основним нормативно-правовим документом, що регулює облік витрат та калькулювання собівартості продукції, є Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», в якому визначено методологічні основи обліку витрат виробництва, надано визначення витрат, умови їх визнання і порядок віднесення до собівартості продукції [1]. З урахуванням специфічних галузевих особливостей обліку витрат Міністерством аграрної політики України розроблено та прийнято Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, що затверджені наказом від 18.05.2001р. № 132 (далі Методичні рекомендації № 132) [2]. Метою цих рекомендацій є забезпечення єдності в складі і класифікації витрат, застосуванні методики їх планування та обліку, визначенні собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах. Таким чином, нормативно-правова база регулює лише основні положення ведення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, проте повною мірою не враховує особливості кожної галузі сільського господарства, зокрема садівництва.

Проведеним дослідженням праць окремих економістів встановлено, що вибір об'єктів калькулювання собівартості продукції повинен збігатися з об'єктами обліку витрат на виробництво продукції. Варто зазначити, що серед вчених-економістів немає одностайної думки щодо визначення об'єкта калькулювання. Найбільш обґрунтованою вважаємо твердження Л.К. Сука, який під об'єктом калькулювання в рослинництві розуміє «основну (супутню) продукцію, а також побічну продукцію, яка використовується в господарстві або реалізується» [7, с. 128-134]. В.Г. Лінник зауважує, що «об'єктом обліку витрат виступають витрати, які відображають у встановлених межах, узагальнюють за сільськогосподарськими культурами, групами культур, групами худоби, окремими роботами, конкретними виробництвами або їх процесами з метою здійснення контролю за витратами і визначення собівартості продукції, робіт і послуг» [5, с. 29]. Таким чином, дані поняття не можна отожднювати, оскільки вони мають різну економічну сутність, однак їх часто пропонують максимально наблизити. Це може бути досягнуто лише завдяки чіткій деталізації об'єктів обліку витрат. Вважаємо, що даний підхід доцільно використовувати лише для промисловості, оскільки в сільському господарстві, особливо в садівництві, від одного об'єкта виробництва можуть одержувати один, два і більше видів продукції, тому об'єкти обліку витрат і об'єкти калькуляції тут зазвичай не співпадають.

В плодово-ягідному виробництві згідно Методичних рекомендацій № 132 виділяють такі об'єкти обліку витрат, як види багаторічних насаджень (насіннячокві, кісточкові, ягідники тощо). Для спеціалізованих садівничих підприємств таке групування є досить узагальненим, оскільки воно не відображає реальної

собівартості окремих порід насаджень. Одним із способів вирішення даної проблеми є виділення сортів як об'єктів обліку витрат. Проте на практиці це призводить лише збільшення кількості об'єктів обліку витрат, тому що в розрізі кожного виду насаджень виділяють досить велику кількість сортів.

Об'єкти калькулювання залежно від технології і характеру виробництва продукції представлені на рис. 1.

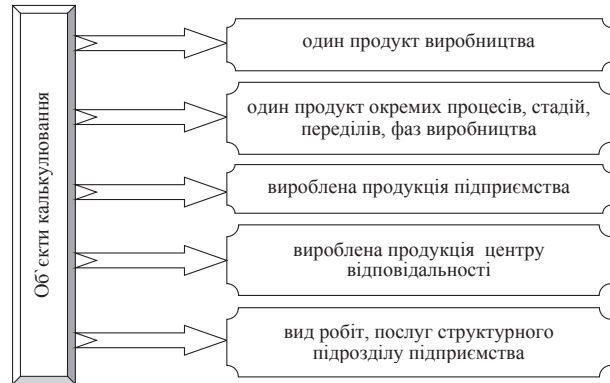


Рис. 1. Види об'єктів калькулювання продукції

Зазвичай об'єктами калькулювання продукції садівництва виступають плоди, ягоди, живці, вуса, відсадки. Однак садівничі господарства можуть встановлювати та затверджувати власну номенклатуру об'єктів калькулювання продукції, особливо за наявності значних відмінностей у виробничому напрямі. Зазначимо, що такі об'єкти фіксують в обліковій політиці підприємства для кожного окремого об'єкта обліку.

Враховуючи особливості вирощування продукції садівництва, крім плодів і живців, можливо здійснювати калькулювання видів робіт (догляд за насадженнями, збір урожаю), та проводити його не тільки в кінці року, а й в кожному технологічному періоді. Це дозволяє визначити частку витрат, понесених на кожен етап виробничого циклу, а також контролювати їх розмір та вносити корективи в сторону зменшення нормативів таких витрат.

На практиці досить часто між поняттями «об'єкт калькулювання» та «калькуляційна одиниця» не встановлюють суттєвих відмінностей. Таке твердження, на нашу думку, є не досить точним, адже калькуляційна одиниця це лише вимірник об'єкта калькулювання. Для зручності використання постає необхідність у групуванні одиниць калькулювання за різними ознаками:

- за характером використання вимірника (натуральні, трудові, грошові);
- за характером виконаних робіт (індивідуальні та бригадні);
- за якістю виробленої продукції (умовно-натуральні та натуральні).

Дана класифікація в садівництві дозволить обчислювати собівартість як одиниці продукції, так і виконаних робіт, правильно відокремити загальні технологічні витрати в межах одного об'єкта виробництва.

Під час обчислення собівартості продукції калькуляційна одиниця готової продукції зазвичай збігається з одиницями виміру, прийнятими в стандартах чи технічних умовах на відповідний вид продукції. Методичними рекомендаціями № 132 за калькуляційну одиницю в садівництві прийнято вважати 1 центнер (для плодів та ягід) та 1 тис. штук (для живців, саджанців, відсаджів, вусів). Вважаємо центнер оптимальним ви-

мірником кількості одержаної продукції як для спеціалізованих так і не спеціалізованих садівничих підприємств. Оскільки при застосуванні кілограмів під час одержання великої кількості продукції виникають проблеми з досить складними розрахунками в бухгалтерських документах, а, в свою чергу, в тоннах не раціонально обчислювати малу кількість плодів та ягід.

Під час калькулювання собівартості плодів та ягід важливе значення має вибір калькуляційного періоду, який варто зазначати в обліковій політиці підприємства. Під калькуляційним періодом слід розуміти проміжок часу, в межах якого обчислюють загальну суму витрат, яка була понесена для отримання продукції та визначають її собівартість.

В сільському господарстві між періодом виробництва та отриманням готової продукції існує значний проміжок у часі. Тому вважаємо раціональним використання двох видів калькулювання: попереднє – до отримання готової продукції та кінцеве – після отримання готової продукції.

Методичними рекомендаціями № 132 передбачено лише типовий перелік калькуляційних статей, але кожне підприємство може самостійно встановити їх перелік та склад.

Для господарств, що займаються виробництвом продукції садівництва, пропонуємо таку номенклатуру калькуляційних статей витрат (табл. 1):

Таблиця 1  
Номенклатура статей калькулювання для садівничих підприємств

Типова номенклатура калькуляційних статей	Деталізована номенклатура калькуляційних статей в садівництві
Витрати на оплату праці	- оплата праці основних працівників, що зайняті на виробництві продукції садівництва; - оплата праці сезонних працівників, що зайняті на виробництві продукції садівництва;
Відрахування на соціальні заходи	- відрахування на соціальні заходи для основних працівників; - відрахування на соціальні заходи для сезонних працівників.
Добрива	- мінеральні добрива; - органічні добрива; - мікробіологічні добрива.
Засоби захисту рослин	- отрутохімікати; - біопрепарати.
Роботи та послуги	- роботи та послуги допоміжних виробництв; - роботи по послуги сторонніх організацій.
Амортизаційні відрахування	- амортизація плодово-ягідних насаджень, що знаходяться в експлуатації (при первісному визнанні).
Утримання необоротних активів	- амортизація основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів; - витрати на ремонт основних засобів та інших необоротних активів; - вартість паливо мастильні матеріали; - оплата праці працівників, які зайняті на утриманні необоротних активів.
Інші витрати	- вартість МПП; - вартість тари; - вартість паливо і мастильних матеріалів; - вартість інвентарю; - вартість матеріалів (пісок, тирса, вапно); - податки та збори; - оренда земельних угідь; - охорона саду; - страхування насаджень.
Загальновиробничі витрати	- загальновиробничі витрати в садівництві

Запропонована класифікація номенклатури статей калькулювання дозволить садівничим підприємствам детально отримувати інформацію про понесені витрати на вирощування того чи іншого виду продукції, а також визначати резерви їх зниження.

Досить складна технологія виробництва та різний асортимент одержаної продукції садівництва обумовлюють існування кількох методів калькулювання собівартості продукції, які суттєво різняться один від одного. Під методом калькулювання розуміють сукупність способів та прийомів, які використовуються для розрахунку собівартості конкретного виду продукції. Його вибір зумовлений шляхами отримання і призначенням продукції, складом і обсягом незавершеного виробництва та тривалістю калькуляційного періоду.

В сучасному вітчизняному обліку використовуються такі методи калькулювання, як простий, виключення вартості побічної продукції, коефіцієнтний, пропорційний, комбінований, нормативний. В зарубіжній практиці існує такий поділ: за повними витратами (на основі діяльності, функціонально орієнтоване калькулювання, стандарт-кост, за центрами витрат) та за змінними витратами (простий директ-костинг, розвинутий директ-костинг).

Метод прямого розрахунку полягає в поділі загальної суми витрат на калькуляційні одиниці – кількість одержаної продукції. Варто зазначити, що зручність його використання обумовлена лише в тих галузях господарства, де виробляють лише один вид продукції. Оскільки в садівництві отримують декілька видів, то застосування даного методу призведе до отримання узагальнених та не зовсім точних даних.

Метод виключення витрат на побічну продукцію передбачає, що із загальної суми витрат, понесених на вирощування продукції, віднімають вартість побічної продукції. В садівництві побічною продукцією виступають: живці, вуса, паростки, відсадки, які прийнято оцінювати за цінами можливої реалізації, а також падалиця – яка оцінюється за реалізаційними цінами, або цінами можливої використання.

Коефіцієнтний метод калькулювання собівартості продукції застосовується при виробництві одночасно кількох видів продукції. Тобто тоді, коли витрати понесені на виробництво окремого об'єкту обліку, розподіляються між видами одержаної продукції. У чинному нормативно-правовому забезпеченні не встановлено коефіцієнти для розподілу витрат за видами продукції, однак В.Г. Лінник пропонує для галузі садівництва встановлювати коефіцієнти, при яких 1 тис. шт. побічної продукції прирівнюється до 1 ц. основної наступним чином: живці насіннячкових порід – 0,5; кісточкових – 0,4; відсадок смородини – 0,8; живці смородини – 0,2; вусики суниць – 0,1; відсадки малини – 0,3; відсадки агрусу – 0,8 [5, с. 50-51].

Пропорційний метод калькулювання собівартості продукції базується на розподілі витрат між окремими видами продукції пропорційно її вартості, оціненої за реалізаційними цінами. Труднощі з використанням даного методу калькулювання пов'язані з постійною зміною рівня цін, а також залежить від якості плодів та ягід, тому співвідношення цін між окремими видами продукції недостатньо відображає рівень витрат, понесених на виробництво.

Нормативний метод засновано на попередньому складанні нормативних калькуляцій на підставі технічно обґрунтованих норм витрат за основними статтями в натуральному та грошовому виразі. Головним принципом є те, що в самому процесі виробництва разом з його здійсненням можна визначити

фактичну вартість робіт у порівнянні з встановленими нормативами. Всі види витрат нормують у розрахунку як на одиницю, так і на всю продукцію. Норми витрат розробляють у кожному господарстві за допомогою технологічних та економічних прийомів, враховуючи конкретні особливості господарства. Нормативний метод обліку витрат дає змогу здійснювати повсякденний і безперервний оперативний облік і контроль поточних витрат на виробництво продукції, в тому числі і садівничої. Ця система обліку витрат є універсальною і може застосовуватись на підприємствах усіх галузей. Нормативний облік складається з двох стадій: попередньої та наступної. На попередній стадії визначають нормативну собівартість, на наступній – виявляють відхилення. Під час виробництва плодів та ягід їх собівартість обчислюють один раз на рік. Вважаємо, що провести достовірні обрахунки, застосовуючи метод нормативної калькуляції, на такий довгий період неможливо. Тому його застосування у садівництві призводить до одержання викривлених показників, оскільки в даній галузі наявний значний рівень ризикуваності, та має місце швидкий ріст рівня інфляції.

В садівництві місцем оприбуткування плодів і ягід є франко-пункт приймання, а в той час коли продукція залишається на зберіганні – франко-місце зберігання [3].

Відповідно, оформлення калькуляційних розрахунків повинне здійснюватися в калькуляційному листі, який є первинним документом та відображає інформацію про площу насаджень, витрати в розрізі статей, одержання продукції за її видами та планову собівартість.

Практика ведення бухгалтерського обліку в садівничих підприємствах показала, що, не дивлячись на прийняття ПСБО 30 «Біологічні активи» [2], де не передбачається калькулювання собівартості продукції, спеціалізовані садівничі господарства продовжують її здійснювати в кінці року, а також оцінювати продукцію впродовж року за плановою собівартості, із подальшим коригуванням відхилень. Що ж стосується неспеціалізованих та фермерських господарств, де

витрати обчислюють в цілому по садівництву, калькуляція планової собівартості практично не здійснюється.

**Висновки.** В результаті проведеного дослідження було встановлено, що процес калькулювання собівартості продукції садівництва є невід'ємною частиною ведення бухгалтерського обліку та підґрунтям для прийняття управлінських рішень при здійсненні господарської діяльності. Методика здійснення калькулювання повинна враховувати організаційно-технологічні особливості галузі садівництва, так як це впливає на отримання об'єктивних фінансово-економічних показників. На правильну організацію процесу калькулювання досить суттєво впливають обрані підприємством методи калькулювання, об'єкти калькулювання, об'єкти обліку витрат, класифікація витрат та інші чинники.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.
3. Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132.
4. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
5. Лінник В.Г. Калькуляція собівартості продукції сільськогосподарських підприємств: Навч. посіб. – НМК ВО, 1991. – 220 с.
6. Палий В.Ф. Основы калькулирования. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 228 с.
7. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік біологічних активів // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 9–10. – С. 128–134.
8. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посіб. / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Знання, 2012. – 647с. – (Вища школа XXI століття).
9. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / Н.Г. Чумаченко. – М., – 1965. – 123 с.