

УДК 338:336.434

Міщенко В. С.

Харківський національний аграрний університет імені В. В. Докучаєва

МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО КАЛЬКУЛЯЦІЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ СКОТАРСТВА

Проведено аналіз методичних підходів до калькуляції собівартості продукції скотарства діючих в Україні та близькому зарубіжжі. Доведено вплив методів калькуляції на величину собівартості продукції у різних за рівнем ефективності сільськогосподарських підприємств. Досліджено показники економічної ефективності молочного та м'ясного скотарства сільськогосподарських підприємств та доведено їх зворотній зв'язок. Запропоновано новий підхід до калькуляції собівартості продукції скотарства.

Ключові слова: калькуляція, собівартість, продукція скотарства, молочне скотарство, м'ясне скотарство, економічна ефективність, рівень рентабельності.

Постановка проблеми. Визначення ефективності будь-якого бізнесу, у тому числі і пов'язаного з виробництвом продукції скотарства, обов'язково передбачає співставлення результатів і витрат. Результати оцінки ефективності виробництва залежать як від отриманого результату, так і від понесених витрат. В ринкових умовах самим важливим результативним показником фінансово-господарської діяльності підприємства є сума одержаного прибутку, величина якого для окремого виду продукції визначається шляхом віднімання повної собівартості продукції від суми одержаної виручки за реалізацію одного виду продукції.

Співвідношення одержаного прибутку з повною собівартістю, виражене у відсотках, покаже рівень рентабельності виробництва і реалізації даного виду продукції.

Отже, прибутковість виробництва будь-якого виду продукції подвійно залежить від рівня її собівартості: по-перше, собівартість функціонально пов'язана з величиною одержаного прибутку, по-друге, повна собівартість реалізованої продукції представлена у знаменнику формули рівня рентабельності. Виходячи з цього можна зробити висновок, що правильне і об'єктивне визначення собівартості всієї продукції та її одиниці має надзвичайно важливе значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Визначення собівартості продукції здійснюється в процесі її калькуляції. Проблеми удосконалення методів калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції досліджували Л.К. Сук, Б.В. Мельничук [4], Ю.Я. Лузан, В.М. Жук [2], Б.С. Гузар, Н.І. Загребельна [6] та інші.

У теперішній час склалася суперечлива ситуація, коли, з одного боку метод калькуляції собівартості продукції може істотно впливати на її величину, а відповідно і на показники ефективності виробництва і, як наслідок, на тенденції розвитку відповідної галузі; з іншого боку, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001р. № 132 Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (далі Методичні рекомендації...) мають рекомендаційний характер і можуть агроформуваннями не використовуватися [5]. Крім того і в зазначених методичних рекомендаціях мають місце певні суперечності і недосконалості.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Здійснивши аналіз останніх джерел та наукових публікацій, виявлено, що недостатньо приділено увагу питанням розподілу витрат і калькуляції собівартості продукції скотарства.

Метою статті є аналіз методичних підходів до калькулювання собівартості продукції скотарства,

дослідження їх впливу на формування показників ефективності виробництва окремих видів продукції та обґрунтування пропозицій по удосконаленню методів обчислення собівартості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перш ніж перейти до розгляду методичних питань калькуляції собівартості продукції молочного і м'ясного скотарства, необхідно наголосити на тому, що ці дві підгалузі нерозривно пов'язані одна з одною і існування будь-якої з них неможливе без іншої. Так само як неможна отримати яловичину без наявності основного стада ВРХ, яке забезпечує отримання приплоду, так і проблематичним є отримання молока від корів без періодичного їх запліднення і отелення.

Але в динаміці економічних показників розвитку цих двох підгалузей сформувалися суперечливі закономірності. Показники обсягів виробництва та рентабельності по галузях скотарства свідчать про зворотній зв'язок між цими величинами. Так, протягом останніх п'яти років молочне скотарство є рентабельним в середньому по Україні, в той час як у м'ясному скотарстві зростає рівень збитковості виробництва. Підвищення технологічної ефективності та інтенсифікації виробництва у молочному скотарстві супроводжується і зростанням продуктивності у м'ясному скотарстві. Наприклад, вплив рівня середньорічного надою молока від однієї корови на середньорічний приріст живої маси молодняка ВРХ по всій сукупності господарств Харківської області засвідчено функцією $y = 0 + 0,0318x$, тобто зі збільшенням продуктивності 1 корови збільшується і показник середньорічного приросту живої маси ВРХ на 0,0318 ц. Тоді як, економічна ефективність цих галузей перебуває у зворотному зв'язку: підвищення рівня рентабельності у молочному скотарстві супроводжується підвищенням рівня збитковості у м'ясному скотарстві. При чому у високоефективних господарствах залежність є оберненою, а рівняння регресії має вигляд: $y = 0 - 0,7176x$, тобто зі зростанням рівня рентабельності у молочному скотарстві на 1%, рівень збитковості у м'ясному скотарстві зростає на 0,7176%. Отже, існує визначена суперечність між цими галузями, що значним чином впливає на економічні показники розвитку в цілому (табл. 1).

Наявність такої суперечності в розвитку двох взаємопов'язаних підгалузей гальмує подальший розвиток як молочного, так і м'ясного скотарства. Однією з причин виявленої суперечності є недосконалість розподілу витрат між цими підгалузями, яка є наслідком використовуваного методичного підходу до калькуляції собівартості продукції скотарства.

Таблиця 1
Показники рівня рентабельності
по сільськогосподарських підприємствах
України у 2009–2015 рр.

Роки	Рівень рентабельності галузі	
	Молочне скотарство	М'ясне скотарство
2009	1,4	-32,9
2010	17,9	-35,9
2011	18,5	-24,8
2012	2,3	-29,5
2013	13,6	-43,3
2014	11,2	-35,6
2015	12,8	-17,9

Джерело: дані Державної служби статистики України

Відповідно до Методичних рекомендацій... у молочному скотарстві визначають собівартість 1 ц молока і 1 голови приплоду. Собівартість 1 голови приплоду розраховують за вартістю 60 кормоднів утримання корови. Собівартість 1 кормодня обчислюють шляхом ділення всієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормоднів. Собівартість 1 ц молока відповідно шляхом ділення витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) на кількість одержаного молока. Собівартість центнера живої маси залежить, з одного боку, від витрат на вирощування худоби, а з іншого – від витрат на приплід, що є результатом собівартості калькуляції голови приплоду. А отже, метод собівартості калькуляції приплоду впливає на розподіл витрат між молочним і м'ясним скотарством, а тому і на ефективність цих галузей.

Розглянемо, як буде змінюватися собівартість 1 ц живої ваги за строками вирощування худоби при калькуляції собівартості відповідно до Методичних рекомендацій.

Сільськогосподарські підприємства Харківської області дуже істотно відрізняються за розміром виробничих витрат на одну корову, а відповідно і за собівартістю одного кормодня, який складає основу для обчислення собівартості приплоду. Наприклад, близько третини господарств, які виробляють молоко і приріст живої маси ВРХ в області, витрачають на одну корову не більше 8 400,00 грн, в той же час інша третина, до якої входять високоефективні господарства має витрати понад 11 200,00 грн.

Відповідно до Методичних рекомендацій... одна голова приплоду для господарств з низьким рівнем ефективності виробництва молока повинна бути оцінена в 1 379,16 грн ($8\,389,82 / 365 \times 60 = 1\,379,16$, де 8 389,82 – виробничі витрати на одну корову; 365 – кількість календарних днів у році; 60 – кількість кормоднів утримання 1 корови), для високоефективних господарств вартість однієї голови приплоду становить 2 669,82 грн

($16\,241,40 / 365 \times 60 = 2\,669,82$, де 16 241,40 грн – виробничі витрати на одну корову; 365 – кількість календарних днів у році; 60 – кількість кормоднів утримання 1 корови). Отже, високоефективні господарства внаслідок використаних Методичних рекомендацій ... будуть мати значно вищу собівартість приплоду, ніж низько ефективні господарства.

Якщо у високоефективних господарствах собівартість голови приплоду дорівнює 2 669,82 грн, то собівартість одного центнера живої ваги приплоду на момент народження при середній вазі 25 кг становить 1 679,28 грн.

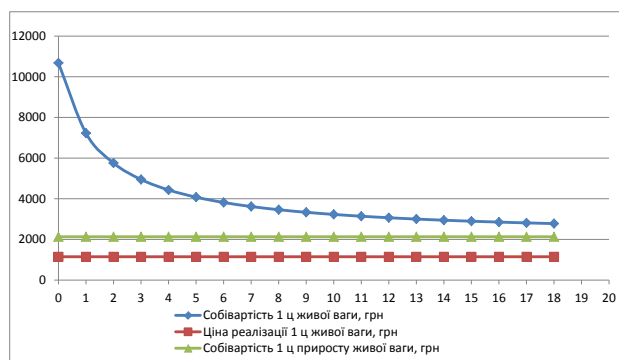


Рис. 1. Залежність собівартості 1 ц живої ваги від строку вирощування телят у сільськогосподарських підприємствах Харківської області з високим рівнем ефективності

У міру відгодівлі ця собівартість живої маси буде зменшуватися, але цілком закономірним є питання: чи зможе собівартість центнера живої ваги зменшитися нижче рівня цін продажу худоби на м'ясо?

Графік залежності собівартості центнера живої ваги від строку вирощування телят у ПАТ «Підсередні» підтверджує, що висока собівартість центнера живої ваги тварин, обумовлює великі витрати, які відносять на приплід в собівартості реалізованої продукції складають понад 50%.

Досить велику суму витрат основного стада відносять на приплід, вона складає близько 16%. Для порівняння у свинарстві на 1 голову ділового приплоду відносять близько 5% витрат основного стада. При тому, що від основного стада свиней іншої продукції, крім приплоду, не отримують.

Досліджуючи методичні підходи до калькуляції собівартості продукції скотарства та їх ефективності в країнах близького зарубіжжя необхідно виділити, що в Росії існує наступна методика визначення собівартості основних видів продукції скотарства. Так, згідно з Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських організаціях № 792, сума

Таблиця 2
Визначення собівартості 1 голови приплоду за Методичними рекомендаціями № 792 (РФ)
по групах сільськогосподарських господарств з різним рівнем ефективності

Показники	Низькоефективні господарства	Високоефективні господарства	У середньому по Харківській області
Сума витрат на основне молочне стадо на одну голову, грн	8389,20	16241,40	12694,61
Собівартість 1 голови приплоду за методикою, грн	$8389,20 \times 10\% = 838,99$	$16241,40 \times 10\% = 1624,14$	$12694,61 \times 10\% = 1269,46$
Собівартість 1 ц приплоду за методикою, грн	$838,99 / 0,25 = 3355,97$	$1624,14 / 0,25 = 6496,56$	$1269,46 / 0,25 = 5077,84$
Ціна реалізації 1ц, грн	1081,18	1147,96	1162,61

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України

загальних витрат на вирощування основного стада (за мінусом вартості побічної продукції) розподіляється між видами продукції у відсотках: на молоко – 90%, на приплід – 10% [3].

При використанні даної методики розрахунку собівартості 1 голови приплоду по групах господарств з різним рівнем ефективності отримані наступні результати (табл. 2).

Цей підхід дещо покращує розподіл витрат між молочним і м'ясним скотарством, але не вирішує проблеми остаточно. Наприклад, у високоефективних господарствах собівартість однієї голови приплоду при використанні такого методичного підходу повинна дорівнювати 1 624,14 грн, а собівартість 1 ц живої маси приплоду складати 6 496,56 грн, що значно вище ніж собівартість приросту живої маси худоби на відгодівлі.

Для порівняння економічної доцільності двох методичних підходів калькулювання собівартості продукції скотарства, що діють в Україні та Росії

було розраховано основні економічні показники галузі скотарства.

Застосувавши методичний підхід калькуляції собівартості, що діє в російській Федерації, до вітчизняних та порівнявши її з діючою в Україні методикою, собівартість приплоду значно знижується, а прибуток на одиницю продукції та рівень рентабельності зростає.

Зважаючи на те, що нині діюча в Україні методика визначення собівартості продукції молочного та м'ясного скотарства не відображає усіх особливостей виробництва молока та вирощування худоби, тому було б доцільно запропонувати собівартість 1 ц молока визначати за справедливою вартістю згідно діючого П(С)БО № 30 «Біологічні активи», так як воно може використовуватися для внутрішніх потреб господарств (випоювання молодняку великої рогатої худоби).

Собівартість однієї голови приплоду пропонується оцінювати за собівартістю приросту тварин

Таблиця 3

Розрахунок основних економічних показників галузі скотарства при використанні методик калькулювання собівартості

Групи господарств за рівнем ефективності	Методика визначення собівартості									
	Чинна в Україні					Чинна в Росії				
	Повна собівартість продукції, тис. грн	Повна собівартість 1 ц молока, грн	Прибуток (збиток), тис. грн	Прибуток (збиток) на 1 корову в молочному/на 1 ц реаліз. продукції, в м'ясному скотарстві, грн	Рівень рентабельності, %	Повна собівартість продукції, тис. грн	Повна собівартість 1 ц молока, грн	Прибуток (збиток), тис. грн	Прибуток (збиток) на 1 корову в молочному/на 1 ц живої ваги ВРХ, в м'ясному скотарстві, грн	Рівень рентабельності, %
Молочне скотарство										
Низькоефективні	841,0	340,7	-168,1	-1449,2	-20,0	897,44	345,04	-224,57	-1935,98	-25,0
Високоефективні	8400,3	269,0	1465,2	3033,6	+14,1	8854,91	275,90	1010,66	2092,47	+11,4
Середнє значення по області	4473,1	268,39	437,8	26,2	9,1	4715,9	289,8	182,4	552,3	3,9
М'ясне скотарство										
Низькоефективні	491,6	2608,9	-283,4	-1480,5	-41,9	435,16	2278,30	-226,99	-1185,9	-52,2
Високоефективні	1743,0	1357,7	39,8	32,3	+2,3	2264,53	1841,08	-818,78	-665,7	-36,2
Середнє значення по області	1632,1	2176,18	-762,0	-1012,0	-35,0	1389,32	1845,05	-519,26	-690,0	-37,4

Джерело: розраховано автором за даними Державної служби статистики України

Таблиця 4

Розрахунок основних економічних показників галузі скотарства при використанні методик калькулювання собівартості

Групи господарств за рівнем ефективності	Методика визначення собівартості									
	Чинна в Україні					Запропонована				
	Повна собівартість продукції, тис. грн	Повна собівартість 1 ц молока, грн	Прибуток (збиток), тис. грн	Прибуток (збиток) на 1 корову в молочному/на 1 ц живої ваги ВРХ, в м'ясному скотарстві, грн	Рівень рентабельності, %	Повна собівартість продукції, тис. грн	Повна собівартість 1 ц молока, грн	Прибуток (збиток), тис. грн	Прибуток (збиток) на 1 корову в молочному/на 1 ц живої ваги ВРХ, в м'ясному скотарстві, грн	Рівень рентабельності, %
Молочне скотарство										
Низькоефективні	841,1	340,8	-168,1	-1449,2	-20,0	913,0	351,0	-240,1	-2069,9	-26,3
Високоефективні	8584,6	275,1	411,0	787,4	+4,8	9660,2	313,0	-664,5	-1273,0	-6,9
Середнє значення по області	4473,1	268,39	437,8	26,2	+9,1	4925,6	330,4	-27,3	-82,7	-0,6
М'ясне скотарство										
Низькоефективні	491,55	2608,94	-283,37	-1480,5	-41,9	419,61	2196,95	-211,44	-1104,7	-50,4
Високоефективні	1743,0	1357,7	39,8	32,3	+2,3	667,5	541,7	1115,3	905,1	167,1
Середнє значення по області	1632,1	2176,18	-762,0	-1012,0	-35,0	1179,7	1566,6	-309,6	-1125,4	-26,3

Джерело: Розраховано автором за даними Державної служби статистики України

на вирощуванні та відгодівлі виходячи з живої маси тварин при народженні. Такий підхід дасть змогу врахувати зміну породного складу худоби. Оскільки вага приплоду може коливатися від 20 до 40 кг, то й оцінювати приплід слід виходячи з ваги при народженні телят, відповідно чим більша вага, тим і вищою буде оцінка вартості приплоду.

Розраховавши показники прибутковості та ефективності молочного та м'ясного скотарства, порівнявши отримані результати за пропонованою методикою з показниками визначення основних фінансових та економічних результатів за діючою методикою, можна констатувати позитивну тенденцію з підвищенням показників рентабельності м'ясного скотарства.

Абсолютно очевидно, що даний підхід має різний за значенням економічний ефект у різних за рівнем ефективністю господарствах, але той факт, що у всіх господарствах знижується рівень збитковості внаслідок зниження собівартості голови приплоду є очевидним.

Висновки. Проведений аналіз методичних підходів до калькулювання собівартості продукції скотарства показав наявність істотних проблем при визначенні собівартості продукції як молочного, так і м'ясного скотарства. Засвідчено, що показники економічної ефективності молочного скотарства

зворотнім чином пов'язані з показниками м'ясного скотарства. Дана ситуація обумовлена способом розподілу витрат між галузями скотарства і методикою визначення собівартості продукції. Дослідження впливу діючої методики калькулювання собівартості на формування показників ефективності виробництва окремих видів продукції показало, що при такому віднесенні витрат на приплід м'ясне скотарство не зможе отримувати прибутки, оскільки рівень собівартості 1 ц живої ваги значно перевищує рівень реалізаційних цін по всіх досліджуваних групах господарств. Тому є пропозиції оцінювати вартість приплоду за собівартістю 1 центнера приросту замість оцінки вартості 60 кормоднів, які за діючою методикою відносяться повністю на м'ясне скотарство. Таким чином, можливо визначити реальну собівартість 1 голови приплоду виходячи з його ваги при народженні та обґрунтування пропозицій по удосконаленню методів обчислення собівартості. Так, у сільськогосподарських підприємствах Харківської області у середньому збиток на 1 ц реалізованої продукції знизиться на 600,8 грн, а рівень збитковості галузі знизиться на 10,2%.

З урахуванням вище перелічених пропозицій використання нового методичного підходу дасть змогу правильно оприбутковувати продукцію скотарства та оцінювати її собівартість.

Список використаних джерел:

1. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях : [підручник] / Т.Г. Маренич ; за ред. В.Я. Амбросова. – 2-ге видання, доповнене і перероблене. – К. : Професіонал, 2005. – 896 с.
2. Звітність сільськогосподарських підприємств за вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи» : [практичний посібник] / за ред. Ю.Я. Лузана, В.М. Жука. – К. : Юр-Агро-Веста, 2008. – 230 с.
3. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях : приказ Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. № 792.
4. Сук, Л.К. Методичні рекомендації з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств / Л.К. Сук, Б.В. Мельничук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 1. – С. 15.
5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 № 132 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc>.
6. Гузар В.С. Собівартість і проблеми калькуляції продукції сільського господарства / В.С. Гузар, Н.І. Загребельна // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/897/35>.

Мищенко В. С.

Харьковский национальный аграрный университет имени В.В. Докучаева

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К КАЛЬКУЛЯЦИИ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ СКОТОВОДСТВА

Резюме

Проведен анализ методических подходов к калькулированию себестоимости продукции скотоводства действующих в Украине и ближнем зарубежье. Доказано влияние методов калькуляции на величину себестоимости продукции в различных по уровню эффективности сельскохозяйственных предприятий. Исследованы показатели экономической эффективности молочного и мясного скотоводства сельскохозяйственных предприятий и доказано их обратную связь. Предложен новый подход к калькуляции себестоимости продукции скотоводства.

Ключевые слова: калькуляция, себестоимость, продукция скотоводства, молочное скотоводство, мясное скотоводство, экономическая эффективность, уровень рентабельности.

Mishchenko V. S.

Kharkiv National Agrarian University named after V. V. Dokuchaev

METHODICAL APPROACHES TO COSTING OF CATTLE BREEDING PRODUCTION

Summary

In article methodological approaches to the calculation of the cost of cattle breeding production in Ukraine and other countries is analyzed. The influence of calculating methods on the value of production cost price in the different by levels of efficiency agricultural enterprises is determined. The indicators of economic efficiency of dairy and beef cattle farms are studied and their feedback is proved. A new approach to calculating the cost of production of cattle breeding is formed.

Keywords: calculation, cost price, cattle breeding production, dairy cattle breeding, beef cattle breeding, economic efficiency, profitability.