

УДК 657.2.016.1

**9. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)**

Славкова О.П.

д.е.н., професор,

завідувач кафедри бухгалтерського обліку

Сумський національний аграрний університет

Кириченко Є.Р.

магістрант освітньої програми «Облік і оподаткування»

Сумський національний аграрний університет

**ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ
ТВАРИННИЦТВА**

Анотація. Проведена економічна оцінка сучасного стану та наукової думки щодо формування собівартості продукції тваринництва та розроблено пропозиції щодо його покращення. Визначено, що незважаючи на кризові явища, що обумовили зниження темпів зростання галузі тваринництва, ця галузь все ще має потенціал для свого розвитку. Проаналізовано стан галузі та основні показники формування собівартості продукції тваринництва, а саме: переорієнтація галузі на утримання високопродуктивних порід з метою розширення виробництва яловичини та молока, виробництво сирів, інтеграція з переробними підприємствами, формування культури споживання яловичини та молочної продукції.

Ключові слова: сільськогосподарське виробництво, галузь тваринництва, собівартість, виробництво яловичини, виробництво молока, собівартість продукції тваринництва.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку економіки аграрного сектору, і особливо галузі тваринництва, великого значення набуває пошук резервів підвищення конкурентоспроможності виробництва

продукції на основі зниження її собівартості. Але впродовж значного періоду основну тенденцію визначав зворотній процес: собівартість продукції тваринництва неухильно зростала, що породжує численні проблеми в галузі. Тому виникає потреба з'ясувати основні тенденції у зміні обчислення собівартості, як в Україні в цілому, так і на рівні окремих регіонів та районів і підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання значення собівартості та проблеми її формування постійно актуальні, тому знаходяться у полі зору багатьох провідних науковців. Особливу увагу заслуговують фундаментальні роботи Андрійчука В.Г.[1], Бондаренко Н.М.[2], Маниліч М.І.[3], Миронюк О.В.[3], Міценко Н.Г. [4],. Распопова В.А. [5], Устименко А.К [2] та інших. Проблемні аспекти обчислення собівартості продукції тваринництва висвітлюють у періодичних виданнях, зокрема, у наукових статтях Мамчур Л.В.[6], Комарніцької О.П.[7] та інших.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. В той же час вказана проблема на сучасному етапі розвитку економіки залишається не достатньо дослідженою, а тому потребує подальшого дослідження та аналізу.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою даної статті є з'ясування основних проблем у формуванні та обчисленні собівартості продукції тваринництва та причин зміни собівартості продукції тваринництва на сільськогосподарських підприємствах і розробка шляхів вдосконалення.

Виклад основного матеріалу. До числа найважливіших показників роботи окремого підприємства відносять собівартість продукції та собівартість виробництва. Знання економічної природи собівартості та особливості її формування, виробничих витрат, їх склад та шляхи зниження дадуть змогу правильно застосовувати дані показники у господарській практиці.

Сучасний стан розвитку галузі тваринництва характеризується наступними показниками (таблиця 1). Якщо брати період з 1990 року по 2017 рік галузь тваринництва значно втратили в кількісних показниках. По всіх видах показників присутнє зниження від 93,4 до 4,8 відсотків.

Таблиця 1

Динаміка показників розвитку галузі тваринництва в Україні

| | Кількість сільськогосподарських тварин на 1 січня, тис. голів | | | | | Виробництво основних видів продукції тваринництва | | | |
|----------------------|---|----------------|---------|---------------|-------------------|---|---------------|--------------|----------|
| | велика рогата худоба | | свині | вівці та кози | птиця, млн. голів | м'ясо (у забійній масі), тис.т | молоко, тис.т | яйця, млн.шт | вовна, т |
| | усього | у т. ч. корови | | | | | | | |
| 1990 | 25194,8 | 8527,6 | 19946,7 | 9003,1 | 255,1 | 4357,8 | 24508,3 | 16286,7 | 29804 |
| 2000 | 10626,5 | 5431,0 | 10072,9 | 1884,7 | 126,1 | 1662,8 | 12657,9 | 8808,6 | 3400 |
| 2010 | 4826,7 | 2736,5 | 7576,6 | 1832,5 | 191,4 | 2059,0 | 11248,5 | 17052,3 | 4192 |
| 2015 ¹ | 3750,3 | 2166,6 | 7079,0 | 1325,3 | 204,0 | 2322,6 | 10615,4 | 16782,9 | 2270 |
| 2016 ¹ | 3682,3 | 2108,9 | 6669,1 | 1314,8 | 201,7 | 2323,6 | 10381,5 | 15100,4 | 2072 |
| 2017 ¹ | 3530,8 | 2017,8 | 6109,9 | 1309,3 | 204,8 | 2318,2 | 10280,5 | 15505,8 | 1967 |
| 2017р. у % до 1990р. | 14,0 | 23,7 | 30,6 | 14,5 | 80,3 | 53,2 | 41,9 | 95,2 | 6,6 |

Дані наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованої території у Донецькій та Луганській областях

Джерело: укладено авторами на основі [8]

Основною причиною зменшення виробництва продукції тваринництва є висока собівартість в порівнянні з продукцією рослинництва. Тому дана категорія відноситься до найважливіших економічних показників, за якими можна охарактеризувати ефективність роботи підприємства та яка впливає на виробництво.

Собівартість продукції - це комплексний економічний показник, який поєднав у собі витрати на спожиті засоби виробництва, тобто витрати узагальненої праці, та витрати на заробітну плату робітників підприємств, тобто витрати живої праці, а також частину чистого доходу громадян, яка призначена для витрат на соціальне страхування, для підтримки потерпілих від Чорнобильської аварії, на утримання пенсіонерів, для безробітних та на медичне страхування [9].

Собівартість продукції відображає рівень витрат підприємства на її виробництво і комплексно характеризує ефективність використання ним усіх ресурсів, організаційний та технічний рівні виробничого процесу, рівень продуктивності праці тощо. Показник собівартості продукції є дуже важливим і використовується для обґрунтування багатьох економічних рішень: виробнича собівартість продукції охоплює витрати на виробництво продукції в межах усього підприємства, тобто як прямі, так і накладні виробничі витрати на енергію, спожиту в технологічних цілях, на утримання й експлуатацію обладнання, амортизацію будівлі виробничого комплексу).

В першу чергу необхідно відмітити, що собівартість продукції виконує ряд важливих функцій [2]:

- здійснює облік і контроль усіх затрат, які понесені на випуск продукції та реалізацію;
- є базою для формування оптової ціни на продукцію підприємства і визначення прибутку та рентабельності;
- економічне обґрунтування доцільності вкладення реальних інвестицій на реконструкцію, розширення діючого підприємства та технічне переозброєння;
- визначення оптимальних розмірів підприємства;
- економічне обґрунтування та ухвалення будь-яких управлінських рішень та інші.

Науково обґрунтована система обчислення собівартості одиниці продукції, товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт, наданих послуг, за елементами витрат становлять один з важливих елементів методу бухгалтерського обліку – калькулювання. Саме калькуляція є заключним етапом обліку витрат на виробництво і виходу продукції, у процесі якої за встановленими прийомами і методами групуються витрати й обчислюється собівартість продукції.

Собівартість продукції обчислюють різними методами в залежності від її виду, типу і характеру організації виробництва тощо. Відповідно до цього

за різними ознаками класифікують і саму собівартість, найбільш поширеними з яких є:

- залежно від складу витрат: галузева, фірмова, індивідуальна, повна, господарська, виробнича, цехова, бригадна, технологічна.
- залежно від часу обчислення і джерел даних: нормативна, провізорна, планова, фактична.

Важливим також є визначення такої категорії як принципи формування собівартості, які визначають за таких умов: вони є об'єктивні, оскільки оцінка в усіх видах базується на документах, і, що найголовніше, за предмет оцінки взято дійсно скільки було витрачено чи за що повинно бути сплачено відповідну суму грошей; впливають з принципу подвійності, тому що факти господарського життя реєструються в обліку в тій оцінці, в якій вони реально відбувалися; продукція (майно) оприбутковується за тією ціною, за якою її було дійсно виготовлено (придбано); реально відображаються фінансові результати, так як на них впливають наслідки зміни цін (переоцінки).

Серед науковців точилась серйозна дискусія стосовно методів визначення собівартості. Так Андрійчук В.Г. [1] виділяє такі методи:

- пряме віднесення витрат на відповідні види продукції. Даний метод застосовується в тих галузях, де одержують лише один вид однорідної продукції, а собівартість одиниці продукції при цьому визначають діленням суми понесених витрат на даному об'єкті планування й обліку на загальний обсяг її виробництва (робіт, послуг);
- вилучення із загальної суми витрат побічної продукції, вираженої у грошовій формі. В галузі тваринництва гній оцінюється за нормативною собівартістю, а такі види побічної продукції, як вовна-лінька, пух, перо, роги, міражні яйця оцінюються за цінами можливої реалізації (використання). Залишок витрат, що дорівнює різниці між загальною сумою витрат і вартісною оцінкою побічної продукції, відносять на одержаний обсяг основної продукції;

- коефіцієнтний метод, який застосовується тоді, коли в процесі відповідного виду діяльності одержують понад один вид продукції з подальшим визначенням собівартості кожного з них. Витрати між цими видами продукції розподіляються пропорційно до їх питомої ваги в загальному обсязі умовної продукції. Її розраховують шляхом переведення за допомогою прийнятих коефіцієнтів усіх видів продукції в основний. Цим методом визначають, наприклад, собівартість продукції вівчарства;

До основних видів продукції тваринництва відносять: в молочному скотарстві - молоко, приплід, приріст живої маси; в м'ясному скотарстві: приріст живої маси; в свинарстві: приріст живої маси; в вівчарстві: шерсть, приріст живої маси, шкурки; в птахівництві: яйця, приріст живої маси.

Виявлення і реалізація резервів зниження собівартості виробництва, в тому числі молока в сучасних умовах стають об'єктивною необхідністю, оскільки від цього залежить рівень забезпечення населення молочними продуктами. Розробка найбільш важливих напрямків зниження витрат в молочному скотарстві набуває великого практичного та теоретичного значення.

Для встановлення напрямків зниження собівартості в молочному скотарстві та вибору основних факторів, що впливають на головну мету тваринництва нами було проведено попередній аналіз чинників., серед яких слід виділити зовнішні і внутрішні.

До зовнішніх факторів належать: економічне середовище, в якому функціонує підприємство (фінансова та інвестиційна політика держави, податкова система, митна політика, світовий ринок, ринковий попит і ціни на продукцію, правова форма господарювання, наявність переробних підприємств, наявність конкурентів); науково-технічне середовище (поява нових науково-технічних відкриттів і нових технологій); політичне середовище (міжнародне становище країни, аграрна політика країни); юридичне середовище (зміни в законодавстві країни, рішення обласних,

районних і місцевих органів влади); природно-кліматичні умови (клімат, ґрунти, природні ресурси); географічні особливості (віддаленість від міст, наявність і розвиненість транспортної мережі).

Зовнішні чинники мають рухливість і невизначеність. Рухливість зовнішніх факторів – це швидкість, з якою відбувається зміна їх впливу на підприємство і окремі його галузі виробництва. Швидкість зміни впливу зовнішніх факторів в останні роки збільшується, що вимагає постійної уваги і негайної реакції на них з боку підприємств [10].

Діючи нині методики визначення та оприбуткування отриманої тваринницької продукції, в тому числі й основної галузі – скотарства, а також калькуляції собівартості основної продукції і додаткових біологічних активів мають ряд недоліків, які не сприяють правильному розрахунку економічної ефективності виробництва у даній галузі. Так, при визначенні приросту живої маси молодняку тварин і дорослої худоби на відгодівлі від загальної маси вираховують вагу всього поголів'я, яке загинуло [11]. Однак, падіж тварин може статися з різних причин: нещасний випадок, з вини матеріально-відповідальної особи, внаслідок стихійного лиха, хвороби тощо. Тому при визначенні валового приросту живої маси беруть до уваги вагу не всього падежу, а тільки того, який взяло на себе підприємства.

На думку колективу авторів, точнішою була б така методика визначення валового приросту живої маси тварин: до живої маси тварин, яка залишилась на кінець звітного періоду, додають живу масу тварин, які вибули у звітному періоді без живої маси тварин, загибель яких віднесено за рахунок підприємства, а з одержаного підсумку вирахувати вагу тварин, які були на початок звітного періоду та вагу тварин, які надійшли у групу протягом звітного періоду. Остаточний результат і буде становити валовий приріст живої маси тварин облікової групи за звітний період [12].

Крім того, від молодняку великої рогатої худоби крім приросту живої маси отримують приплід (від корів-первісток) і молоко (при роздоюванні первісток, який може тривати до трьох місяців, а також від корів, яких

переведено на відгодівлю). Сьогодні ці види продукції автоматично оприбутковуються як продукція основного стада (корів), а витрати на утримання корів-первісток і нетелей відносяться на витрат на утримання молодняка тварин і тварин на відгодівлі. Ми вважаємо за доцільне ці види продукції оприбутковувати як продукцію поточних біологічних активів.

Нині діюча система бухгалтерського обліку не відображає усіх видів продукції, які нам дає і основне стадо великої рогатої худоби. Це стосується приросту живої маси корів. Ми пропонуємо визначати приріст живої маси корів при їх вибракуванні та оприбутковувати його. Оцінювати приріст корів пропонуємо в залежності від собівартості молока[12].

При обґрунтуванні шляхів зниження собівартості сільськогосподарської продукції, насамперед, потрібно пам'ятати, що з підвищенням продуктивності тварин знижується собівартість. Отже, фактори, що зумовлюють таке підвищення, можна розглядати як фактори зниження собівартості продукції тваринництва. Серед них особливе значення мають: впровадження у виробництво кращих порід тварин, дотримання всіх передових способів утримання тварин; зміцнення кормової бази тваринництва, дотримання зоотехнічних вимог при складанні раціонів щодо збалансованості протеїном, мінеральними речовинами, іншими поживними компонентами; удосконалення галузевої структури підприємств з орієнтацією на вимоги ринку, досягнення при цьому раціональної концентрації виробництва, що забезпечує краще використання ресурсів, більш швидке запровадження досягнень науки, техніки, передової практики.

Одним з важливим шляхів зниження собівартості продукції тваринництва є підвищення продуктивності праці на основі автоматизації виробництва та раціональної побудови організаційної структури приватних підприємств, впровадження в них досконалого внутрішньогосподарського економічного механізму та ефективних орендних відносин.

Існує велика кількість шляхів зниження собівартості продукції, а саме: використання дешевих матеріалів, вдосконалення процесу виробництва,

автоматизації робочих місць та скорочення кількості працюючих, кооперація з іншими підприємствами, які можуть виготовляти ті чи інші складові за меншими цінами тощо. Однак існує чимало проблем пов'язаних з цим. Так, зменшення витрат на придбання якісних матеріалів та заміна більш дешевими може призвести до пониження якості кінцевого продукту, а це може негативно відбитися на реалізації продукції. Зменшення кількості працівників і автоматизація виробництва вимагає на перших етапах досить великі капіталовкладення тощо.

Таким чином, ми приєднуємось до думок провідних науковців стосовно шляхів вдосконалення:

1. Від молодняку великої рогатої худоби оприбутковувати: приріст їх живої маси за мінусом маси загиблих тварин, яка віднесена на рахунок підприємства; приплід корів-первісток, з урахуванням його живої маси; молоко від корів-первісток до переводу їх в довгострокові біологічні активи і від корів, які вибракувані на відгодівлю оцінювати за цінами реалізації.

2. Від основного стада корів оприбутковувати: молоко, отримане тільки від корів основного стада, тобто без молока корів-первісток, які до трьох місяців вважаються поточними біологічними активами і протягом цього періоду роздоюються; оприбутковувати приплід, без приплоду від корів-первісток, оскільки витрати на їх утримання ще не відносять на основне стадо; оприбутковувати приріст живої маси корів у момент їх вибракування; оцінювати приплід з урахуванням його живої маси;

3. Собівартість продукції корів основного стада визначати за коефіцієнтним методом, при чому за основу розрахунків взяти використання кормів на одиницю продукції (1 ц молока).

4. Оприбуткування гною від великої рогатої худоби здійснювати в оцінці з урахуванням вмісту в ньому діючої речовини мінеральних добрив [13].

Зниження собівартості продукції тваринництва може також полягати у переорієнтації галузі на утримання високопродуктивних порід з метою

розширення виробництва яловичини та молока, виробництво сирів, інтеграція з переробними підприємствами, формування культури споживання яловичини та молочної продукції.

Висновки і пропозиції. Таким чином, на підставі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки. По-перше, сільському виробництву притаманні певні особливості. Його розвиток залежить від природних факторів, основним засобом виробництва виступає земля, а тварини одночасно виступають як засоби праці так і як предмети праці, що ускладнює процес управління виробництвом. По-друге, на розвиток виробництва та підвищення рівня соціально-економічних показників діяльності сільськогосподарського підприємства значно впливає зниження собівартості продукції.

На нашу думку на кожному підприємстві необхідно передбачити конкретні заходи щодо здійснення режиму економії і продуктивності тварин. Це сприятиме підвищенню конкурентоспроможності продукції та забезпеченню соціально-економічного розвитку аграрного сектору економіки.

Література:

1. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств : Підручник / В.Г. Андрійчук. - К. : КНЕУ, 2002. - 624 с.
2. Бондаренко Н.М., Устименко А.К. Собівартість продукції: економічна сутність та її види / Н.М. Бондаренко, А.К. Устименко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». - 2015. – Випуск 11. Частина 2. –С.51-54.
3. Маниліч М.І., Миронюк О.В. Собівартість продукції: теоретичний аспект [Електронний ресурс] / М.І. Маниліч, О.В. Миронюк. – Режим доступу : <http://archive.nbu.gov.ua>.
4. Міценко Н.Г., Мизгала С.В. Собівартість як економічна категорія та її місце серед витрат підприємства / Н.Г. Міценко, С.В. Мизгала // Науковий вісник НЛТУ України. – 2009. – № 19(4). – С. 129-132.

5. Распопова В.А. Шляхи зниження собівартості продукції підприємства [Електронний ресурс] / В.А. Распопова, Т.В. Глобець. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>.
6. Мамчур Л. В. Оцінка сучасного стану виробництва м'яса в Україні / Л. В. Мамчур // Економіка АПК. - 2008. - №12. - С. 55-58.
7. Комарніцька О. П. Проблемні аспекти розвитку галузі тваринництва та шляхи їх розв'язання / О. П. Комарніцька // Економіка АПК. - 2008. - №12. - С.25-27.
8. Тваринництво (1990-2017). Державна служба статистики України. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
9. Економіка підприємства. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://readbookz.net/book/124/3401.html>.
10. Распопова В.А. Шляхи зниження собівартості продукції підприємства [Електронний ресурс] / В.А. Распопова, Т.В. Глобець. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>.
11. Уланчук В. С. Удосконалення первинного обліку в аграрних підприємствах – вимога сьогодення / В. С. Уланчук, Н. В. Оляднічук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 1. – С. 120–124.
12. Гузар Б.С., Загребельна Н.І., Головка Л.Л., Аніщенко Г.Ю. Собівартість і проблеми калькуляції продукції скотарства / Б.С. Гузар, Н.І. Загребельна, Л.Л. Головка, Г.Ю. Аніщенко Собівартість // Облік і фінанси АПК. - 2010. - N1. - С. 37-41.
13. Манілич М.І. Собівартість продукції: теоретичний аспект [Електронний ресурс] / М.І. Манілич, О.В. Миронюк. – Режим доступу : http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/ZnpEn/2012_8/01SPTA.pdf.

Славкова О.П., Кириченко Е.Р. Проблемные вопросы определения себестоимости продукции животноводства.

Аннотация. Проведена экономическая оценка современного состояния и научной мысли по вопросам формирования себестоимости продукции

животноводства и разработаны предложения по ее улучшению. Определено что, несмотря на кризисные явления, которые обусловили упадок отрасли животноводства, эта отрасль все еще имеет потенциал для своего развития. Проанализировано состояние отрасли и основные показатели формирования себестоимости продукции животноводства, а именно: переориентация отрасли на содержание высокопродуктивных пород с целью расширения производства говядины и молока, производства говядины и молока, производство сыров, интеграция с перерабатывающими предприятиями, формирование культуры потребления говядины и молочной продукции.

Ключевые слова: сельскохозяйственное производство, отрасль животноводства, себестоимость, производство говядины, производство молока, себестоимость продукции животноводства.

Slavkova O.P., Kyrychenko E.R. PROBLEMS OF DETERMINATION COST OF LIVESTOCK PRODUCTS.

Summary. The economic assessment of current state and scientific thought concerning the formation of livestock products cost has been carried out and proposals for its improvement have been developed. It has been determined that despite the crisis that caused a decrease in the growth rate of livestock sector, it still has potential for its development. The state of industry and the main indicators of cost formation for livestock products have been analyzed, namely: industry reorientation for the maintenance of highly productive breeds, in order to expand beef and milk production, cheese production, integration with processing enterprises, formation of a consumption culture for beef and dairy products.

Key words: agricultural production, livestock sector, cost price, beef production, milk production, production costs of livestock production.