

**ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ  
ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ В АГРАРНИХ  
ПІДПРИЄМСТВАХ**

**Н.М. Селіванова, А.В. Найда**

**Одеський державний аграрний університет, м. Одеса**

***Анотація.** У статті досліджується сутність методів обліку витрат на виробництво та методів калькулювання собівартості продукції. Охарактеризовано їх позитивні та негативні сторони. Визначена економічна сутність категорій «методи обліку витрат» і «методи калькулювання» на основі аналізу вітчизняних досліджень. Науково-теоретично обґрунтована їх класифікація, що дає змогу підприємствам вибору оптимальної системи обліку витрат. Запропоновано найбільш оптимальні методи обліку витрат для застосування на сільськогосподарських підприємствах в залежності від цілей управління. Проаналізовано нормативний метод обліку витрат та калькулювання собівартості, що використовується на підприємствах України. На цій підставі визначено його переваги і недоліки, обґрунтовано перспективи використання у системі прийняття управлінських рішень сільськогосподарських підприємств. Також дослідженнями було встановлено, що при визначенні собівартості і калькулюванні сільськогосподарської продукції оптимальним є використання директ-костингу та нормативного методів обліку витрат.*

***Ключові слова:** витрати; калькуляція; метод обліку витрат; нормативний метод обліку і калькулювання собівартості продукції; директ-костинг.*

**Вступ.** Сьогодні для прийняття оптимальних не тільки виробничих, а й фінансових управлінських рішень керівникам аграрних підприємств необхідно володіти інформацією про величину витрат та мати дані, які дає контроль та аналіз витрат, що дасть змогу оцінити досягнення запланованих показників та рівня ефективності діяльності. Управління виробничою діяльністю можна визначити як досить складний, трудомісткий та багатоелементний процес. Звідси випливає, що і система

управлінського обліку також є складною і включає велику кількість елементів, характеризується достатнім обсягом інформації, щоб досягати поставлених перед нею цілей. Важливими елементами такої системи є методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, оскільки правильний вибір даних методів та області їх використання сприяють швидкій оцінці ситуації щодо доцільності витрат на підприємстві.

В сучасних умовах господарювання досить складним є вибір того чи іншого методу обліку витрат, оскільки не всі вони є досконалими. Однак, необхідно так вибрати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, щоб за їх допомогою максимально використати всі можливості для вирішення поставлених задач. Проте, на сьогодні не існує конкретної методики застосування тих чи інших методів саме для обліку витрат в сільському господарстві. Тому, вибір теми статті зумовлений необхідністю подальшого вивчення і дослідження даного питання.

**Аналіз останніх досліджень.** Провідні вітчизняні і зарубіжні вчені та науковці неодноразово у своїх працях звертали увагу та намагалися визначити суть методів обліку витрат, їх класифікацію та можливість застосування в тій чи іншій галузі. Зокрема, питання витрат в системі управлінського обліку розкриті в працях С.Ф. Голова, К. Друрі, Ф.Ф. Бутинця, М.А. Вахрушиної, М.Д. Врублевського, В.Б. Івашкевича, Л.В. Нападовської, Т.Г. Маренич, Дж. Фостера. А.Ф. Аксененка. Обліку виробничих витрат присвячені праці М.Г. Чумаченка, А. Апчерча, П.С. Безруких, О.В. Бехтерової, С.А. Щенкова. Дослідженню калькулювання собівартості присвячені публікації В.І. Стоцького, В.Ф. Палія, П.С. Безрукого, І.А. Басманова.

Однак, проаналізувавши ряд літературних джерел можемо зробити висновок, що методика обліку витрат і калькулювання собівартості на сільськогосподарських підприємствах потребує подальшого дослідження.

**Метою дослідження** є визначити оптимальні методи обліку витрат та калькулювання собівартості в сільськогосподарському виробництві для ефективного їх застосування на практиці.

**Результати досліджень.** Виробничий облік є важливою функцією управління не тільки собівартістю продукції, але і виробництвом в цілому. Якість облікових даних про витрати впливає на прийняття управлінських рішень з підвищення ефективності роботи підприємства. Для обчислення собівартості калькуляційної одиниці використовують систему прийомів, тобто методи калькуляції, вибір яких залежить від типу виробництва, його складності, наявності незавершеного виробництва, тривалості виробничого циклу, номенклатури продукції, що виробляється. Під методом обліку витрат слід розуміти сукупність засобів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання. На практиці можуть застосовуватись різні методи обліку витрат на виробництво, які повинні бути гнучкими, простими у використанні і дозволяти в оперативному порядку отримати необхідну інформацію [1, с. 26].

Крім методів обліку витрат існують і методи калькулювання, що являють собою сукупність способів і прийомів, необхідних для розрахунку собівартості конкретного виду продукції калькулювання; сукупність прийомів розподілу витрат за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання.

Перш за все, слід відзначити, що більшість науковців у своїх дослідженнях не відрізняють методи обліку витрат від методів калькулювання. Також, немає і єдиного підходу щодо їх класифікації. Важливо звернути увагу на те, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі, не вказано конкретного переліку методів обліку витрат і методів калькулювання, які є рекомендованими для використання аграрними підприємствами. У науковій літературі одні і ті ж методи різні

вчені відносять або до методів обліку витрат, або до методів калькулювання, виходячи із тлумачення їх сутності.

На основі проведеного аналізу поглядів науковців на співвідношення методів обліку витрат та методів калькулювання, визначено, що погляди вчених можна згрупувати у чотири групи:

- методи обліку витрат та методи калькулювання є різними та відокремленими один від одного категоріями. Проблема класифікації методів обліку витрат та методів калькулювання займалися: І.О. Басманов, проф. Ф.Ф. Бутинець, В.А. Луговий, проф. В.Ф. Палій, П.Я. Папковская, акад. М.Г. Чумаченко;

- методи обліку витрат та методи калькулювання є ідентичними і не повинні розмежовуватися, тому вживається спільний термін «методи обліку витрат та калькулювання». Такої точки зору дотримуються П.С. Безруких, А.А. Додонов, В.П. Завгородній, А.Ш. Маргуліс, С.А. Ніколаєва, В.К. Радостовець;

- доцільно використовувати лише методи обліку витрат. Так вважають В.Е. Керімов, Н.М. Ткаченко;

- існують лише методи калькулювання. Дослідження по даному питанню належать М.Х. Жебраку, О.Є. Ніколаєвій, І.І. Покладу, Ф.Я. Суку.

Питання співвідношення обліку витрат на виробництво та калькулювання, розглянуте проф. В.Б. Івашкевичем як два взаємопов'язаних та самостійно діючих процеси [2, с.34]. Дане розмежування обґрунтовується змістом та обсягом інформації, а також за способами її обробки на обох етапах: на етапі обліку витрат відбувається збір інформації та її групування залежно від встановлених цілей, а на етапі калькулювання – обробка за допомогою спеціальних прийомів та способів.

Розглядаючи наявні по даному питанню точки зору відомих авторів, проф. Палій В.Ф. вважає, що методи обліку витрат і калькулювання – це «різні методи, що виконують зовсім різні функції [3, с.196]. При цьому автор підкреслює, що метод обліку витрат повинен характеризувати, з

відповідною повнотою та деталізацією, процес їх виникнення та формування в конкретному виробничому процесі, а метод калькулювання – це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць [3, с.223]. Отже, проф. В.Ф.Палій послідовно підкреслює відмінності обліку витрат і калькулювання, а відповідно, й методів.

Цікавою є точка зору С.І. Селезньова, який під методами калькулювання розуміє економічні прийоми визначення собівартості окремих видів продукції (об'єктів калькулювання). При цьому об'єкт обліку витрат, на його думку, це технічні прийоми відображення витрат на виробництво окремих видів продукції (об'єктів обліку) [4, с.164].

Радостовець В.К. не підтримує думку щодо необхідності використання методів обліку витрат та методів калькулювання. При цьому автор наголошує на використанні лише методів калькулювання [5, с.97].

Під методом калькулювання М.П. Кондраков розуміє систему прийомів, що використовуються для визначення собівартості одиниці продукції [6, с.301]. Вважаємо, що недоліком даного визначення є те, що автор наголошує на визначенні собівартості одиниці продукції, хоча сукупність калькуляційних розрахунків охоплює не лише обчислення собівартості одиниці різних видів продукції, але й визначення собівартості всієї товарної продукції в цілому, а також незавершеного виробництва та результатів інших господарських процесів.

Однак, ряд вчених стверджують, що пропозиція класифікувати методи калькулювання є лише простими арифметичними діями. Так, А.Ш. Маргуліс відмічає, що штучне відокремлення методів калькулювання від методів обліку витрат призводить до технологізації процесів розрахунку собівартості продукції та не відображає економічну сутність методів обліку витрат [7, с.26]. При цьому автор наголошує, що калькулювання

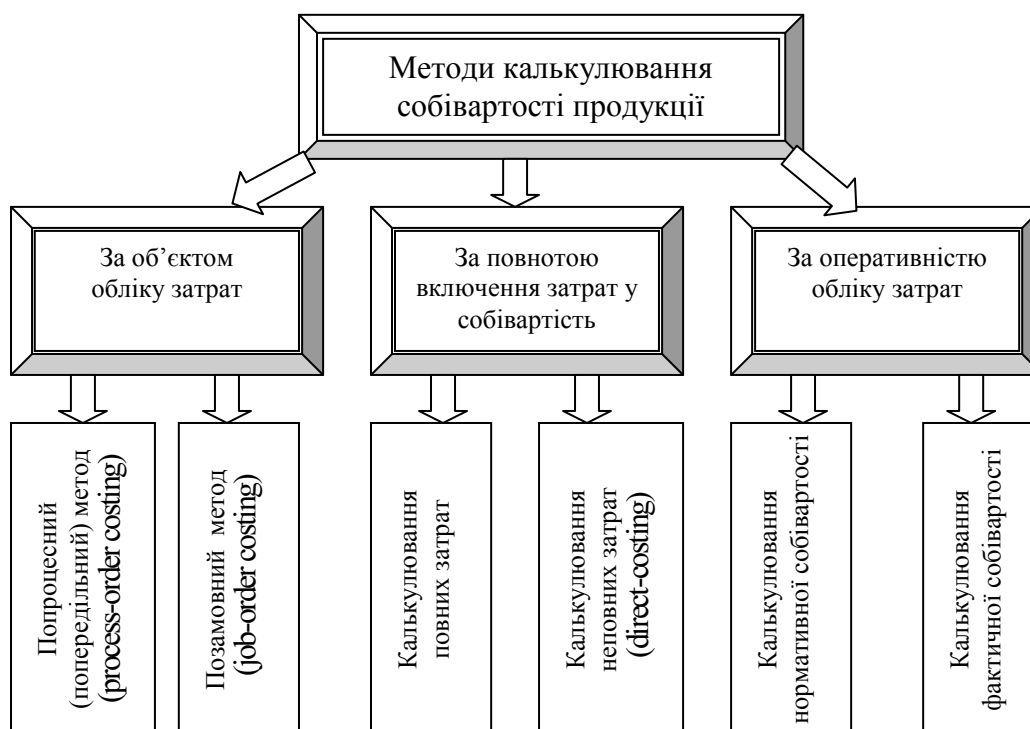
собівартості кінцевого продукту підприємства визначається системою та організацією обліку витрат.

На нашу думку, більш повним є визначення П.С. Безруких, який під методом обліку витрат та калькулювання собівартості розуміє сукупність прийомів організації документування і відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції і необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції [8, с.291].

Методи обліку витрат на виробництво та калькулювання, досліджені в роботі С.О. Ніколаєвої, яка дотримується схожої думки та вважає, що під методом обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції зазвичай розуміють сукупність прийомів організації, документування та відображення виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції та необхідну інформацію для контролю за цим процесом [9, с.57].

Вважаємо, що методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються власними способами та прийомами, користувачами, завданнями. Інформація про витрати використовується для визначення собівартості продукції. Таким чином, метод обліку витрат є сукупністю способів відображення, групування та систематизації інформації при витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети. Метод калькулювання, в свою чергу, є відображенням розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції. Таким чином, методи обліку витрат на виробництво та методи калькулювання собівартості спрямовані на досягнення різних цілей, що і доводить їх відмінність та необхідність існування кожного із них на підприємствах для організації ефективної системи обліку витрат на виробництво.

У сучасній практиці фінансового і управлінського обліку утворилися і використовуються більше десятка методів калькулювання та обліку витрат. Чітко розібратися в їх особливостях, можливо тільки після систематизованого викладення сутності цих методів як у науковій, так і в спеціальній літературі. Для найбільш поширених методів калькулювання виробничих затрат запропонована наступна класифікація (рис. 1).



**Рис. 1. Класифікація методів калькулювання собівартості продукції**

У зарубіжній теорії обліку існують такі системи та методи обліку витрат, як стандарт-кост, директ-костинг, калькулювання на основі діяльності, таргет-костинг, гібридні системи, які відрізняються від вітчизняних. В країнах Заходу використовуються дві системи обліку витрат: за замовленнями і за процесами, які в цілому аналогічні відповідним вітчизняним методам, але до їхніх функцій, крім розрахунку собівартості, входить аналіз та контроль витрат виробництва.

Тлущкевич Н.В. зазначає, що застосування різних методів обліку витрат впливає як на величину собівартості продукції, так і на величину фінансових результатів. При методі обліку повних витрат собівартість реалізованої продукції буде більшою, ніж при методі обліку змінних

витрат, тому що в цьому випадку усі виробничі витрати включаються в собівартість виготовленої та реалізованої продукції. Виробничі витрати розподіляються між залишками незавершеного виробництва, готової продукції і собівартістю реалізованої продукції, тоді як при директ-костингу до собівартості включаються тільки змінні витрати. [10, с. 12].

Новим етапом розвитку як управлінського обліку, так і його методології, став метод обліку *ЛТ*-калькулювання (калькулювання саме в строк), при якому сировина і матеріали відразу надходять у виробництво. У світовій практиці існує метод цільового калькулювання (таргет-костинг), який полягає у розрахунку витрат (собівартості), виходячи із попередньо встановленої ціни реалізації, що визначається на основі маркетингових досліджень, тобто фактично є очікуваною ринковою ціною продукції або послуги.

Для обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, яка має свої особливості, на практиці застосовуються такі методи обліку витрат і визначення собівартості продукції, як: позамовний, попередільний і нормативний. Разом з тим, використовуються й методи калькулювання, а саме: метод прямого віднесення витрат на об'єкти обліку (простий метод обліку витрат), при якому витрати списуються прямо на об'єкти обліку, а потім на підставі облікових даних обчислюється собівартість продукції; коефіцієнтний, пропорційний; виключення побічної продукції та комбінований.

На нашу думку, при калькулюванні сільськогосподарської продукції доцільно було б використовувати саме нормативний метод обліку витрат, в основі якого лежить нормативна собівартість, що найбільш точно враховує зміни, які відбуваються у процесі виробництва і дає можливість проводити оперативний аналіз та приймати стратегічні управлінські рішення.

Нормативний метод обліку витрат є одним із найкращих, оскільки найбільш повно відповідає вимогам управлінського обліку з погляду оперативності та контролю за витратами, але він може виправдати себе



лише при відповідній нормативній і методологічній базі по організації внутрішньогосподарського обліку на практиці. Його перевагами є достовірність визначення собівартості, організація оперативного та поточного аналізу, контролю і планування витрат. Однак, запровадження його в практику вітчизняних підприємств вимагає наявності на підприємстві кваліфікованих кадрів та супроводжується труднощами, які пов'язані з розрахунком норм витрат відповідно до конкретних умов виробництва на підприємстві та переглядом і зміною їх у разі появи нових видів ресурсів, зміни технології виробництва тощо.

Порівняльний аналіз методів стандарт-кост і нормативного свідчить про те, що суттєвою різницею між ними є те, що в першому витрати, які перевищують встановлені норми, відносять до результатів діяльності підприємства і не включаються до виробничих витрат, тоді як при другому виявлені відхилення документуються і відносяться до собівартості продукції.

Метод обліку стандарт-кост не регламентується законодавчими актами, не має єдиної методики ведення облікової документації та встановлення стандартів, що пов'язано з відсутністю регламентації з боку держави. Крім того, за такого методу не ведеться облік зміни норм, їх причин і винуватців, а тому на практиці використовують різноманітні норми в межах підприємства, за рахунок чого виникає неоднозначність у відображенні нормативних витрат.

Складати нормативну собівартість слід щомісяця (кварталу, року) на підставі розроблених і затверджених норм сировини і матеріалів, витрат праці та нормативів механізованих робіт. В Україні розробляються середньогалузеві нормативи витрат на виробництво основних видів сільськогосподарської продукції.

На самих же підприємствах для продукції рослинництва такі норми слід розробляти в технологічних картах по вирощуванню кожного виду продукції, а для встановлення складу кормів у тваринництві необхідно

використовувати певні раціони з відгодівлі тварин. Ефективному застосуванню цього процесу сприяє комп'ютеризація обліку, зокрема використання електронного середовища Excel.

Нормативні витрати варто визначати як на одиницю продукції, так і на весь обсяг виробництва. На підставі нормативної калькуляції виписуються документи на видачу сировини і матеріалів, за допомогою яких можна уникнути перевитрачання матеріалів і тим самим зниження витрат.

Нормативні витрати в сільському господарстві - це витрати за конкретних природно-кліматичних і організаційно-технологічних умов виробництва та нормативної продуктивності землі і тварин, різних видів ресурсів, діючих норм виробітку і витрат праці.

Понаднормативні витрати необхідно відображати у призначених на те документах, що дозволить в оперативному порядку приймати рішення щодо встановлення їх причини та винуватців і вжити заходів для ліквідації і уникнення їх в майбутньому.

Крім того, сільськогосподарські виробники на основі розрахунку нормативної собівартості кожного виду продукції можуть проаналізувати та порівняти її з ціною, що існує на ринку. Так, як уже зазначалось вище, основою для визначення нормативних витрат на виробництво конкретного виду сільськогосподарської продукції є технологічні карти, на підставі яких за статтями витрат, згідно з передбаченими технологією роботами відповідно до ґрунтово-кліматичних умов, застосовуваних на підприємстві норм виробітку, витрат праці, матеріальних і інших ресурсів та їх вартості, розраховують загальну суму витрат виробництва у натуральному та грошовому виразі з розрахунку на 1 га площі посіву культур, голову тварин та одиницю відповідної продукції.

Що стосується потреб керівництва, то інформації лише нормативного методу для прийняття управлінських рішень недостатньо, тому для внутрішньої звітності підприємствам пропонуємо

використовувати метод обліку витрат і калькулювання собівартості директ-костинг, використання якого дозволить виявляти найбільш рентабельні види продукції та приймати відповідні рішення щодо їх виробництва.

З метою планування, обліку і контролю діяльності структурних підрозділів на сільськогосподарських підприємствах доцільно використовувати метод обліку за центрами відповідальності (сегментами). Застосування даного методу в практиці управлінського обліку дозволить підвищити точність калькуляційних розрахунків, застосовувати різноманітні методи розподілу непрямих витрат по структурних підрозділах і видах продукції та проводити аналіз і контроль результатів діяльності окремих центрів відповідальності.

Крім вищезгаданих методів обліку витрат в практиці сільськогосподарських підприємств залежно від поставлених завдань управлінського обліку, можна використовувати і такі методи, як:

- таргет-костинг – для встановлення доцільності виробництва того чи іншого виду продукції при різній технології його вирощування. При цьому реалізаційна ціна може визначатися як маркетинговою службою підприємства, так і державою;

- бенчмаркінг – для порівняння показників і якісних параметрів у межах підприємств, підрозділів (ферм, бригад);

- вартісний аналіз – для планування витрат та фінансово-господарської діяльності підприємства.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Результати проведеного дослідження свідчать про те, що для контролю за витратами на виробництво продукції аграрних підприємств необхідно поряд з методом обліку витрат за фактичною собівартістю застосовувати також і елементи системи нормативного обліку та системи директ-костинг. Від правильності вибору методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції залежить об'єктивність обліку і управління формуванням витрат

і собівартості продукції. Таким чином, перспективою подальшого дослідження може бути практичний аналіз методів калькулювання, які застосовуються за кордоном, але не поширені в Україні. В процесі аналізу доречно буде зробити оцінку певних переваг та недоліків визначених методів калькулювання та розрахувати економічний ефект від їх втілення на конкретному сільськогосподарському підприємстві.

### Література

1. Довжик О.О. Порівняння методів калькулювання та обліку витрат в сільськогосподарському виробництві / О.О. Довженко // Технологический аудит и резервы производства. – 2012. – № 2 (4). – С. 26 – 31.
2. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М. : Юрист, 2003. – 618 с.
3. Палий В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
4. Селезнёв С.И. Курс бухгалтерского учета в промышленности. Книга 1 / С.И. Селезнёв. – М. : Статистика, 2001. – 272 с.
5. Радостовец В.К. Калькуляция себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях: учеб. пособие для с.-х. вузов / В.К. Радостовец. – М. : «Статистика», 1976. – 166 с.
6. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебное пособие / Н.П. Кондраков. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 560 с.
7. Калькуляция себестоимости в промышленности / Под. ред. проф. А.Ш. Маргулиса. – М. : «Финансы», 1975. – 295 с.
8. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции / П.С. Безруких. – М. : Финансы, 1974. – 320 с.
9. Николаева С.А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг» / С.А. Николаева. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 128 с.

10. Тлущкевич Н.В. Облік витрат та калькулювання собівартості в сільському господарстві: теорія, методика, практика / Н.В. Тлущкевич // Економічний форум. – 2011. – № 1. –С. 11–21.

#### АННОТАЦИЯ

**Селиванова Н.Н., Найда А.В. Особенности применения методов учёта затрат и калькулирования себестоимости в аграрных предприятиях.**

*В статье исследуется сущность методов учёта затрат на производство и методов калькулирования себестоимости продукции. Охарактеризованы их положительные и негативные стороны. Определена экономическая сущность категорий «методы учёта затрат» и «методы калькулирования» на основе анализа отечественных исследований. Теоретически обоснована их классификация, что даёт предприятиям возможность выбора оптимальной системы учёта затрат. Предложены наиболее оптимальные методы учёта затрат для применения в сельскохозяйственных предприятиях в зависимости от целей управления. Проанализирован нормативный метод учёта затрат и калькулирования себестоимости, который используется на предприятиях Украины. На основании этого выявлены его преимущества и недостатки, обоснованы перспективы использования в системе принятия управленческих решений сельскохозяйственных предприятий. Также исследованиями было установлено, что при расчёте себестоимости и калькулировании сельскохозяйственной продукции оптимальным будет использование директ-костинга и нормативного методов учёта затрат*

**Ключевые слова:** *затраты; калькуляция; метод учёта затрат; нормативный метод учёта и калькулирования себестоимости продукции; директ-костинг.*

#### SUMMARY

**Selivanova N.N., Naida A.V. Application features methods of cost accounting and costing in agricultural enterprises.**

*The article examines the nature of the methods of the manufacture cost and calculation methods of the production cost. Their positive and negative sides have been described. The economic essence of categories “the cost accounting techniques” and “methods of calculation” has been determined on the basis of domestic researches. Their classification is theoretically justified, which allows enterprises the choice of the optimal cost accounting system that will improve the overall profitability of products, strengthen the economic position in the market. The most optimal methods of cost accounting for use on farms, depending on management objectives, are represented here. The article analyzes the standard method of cost accounting and costing of products used in Ukraine. On this basis, it has been determined its advantages and disadvantages, reasonable prospects of using the system of management*

*decision making at agricultural enterprises. Also, studies have found that in determining the costs and calculation of agricultural products the use of direct-costing and standard methods of cost accounting is the best.*

**Keywords:** *costs, calculation, method of cost accounting, standard method of accounting and costing, direct-costing.*