

УДК 657.4:657.471:631.1

А. В. Погосова,
к. е. н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Житомирський національний агроекологічний університет

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

A. Pogosova,
candidate of economic sciences, associate professor of accounting, Zhytomyr National Agroecological University

ACCOUNTING AND ANALYTICAL SUPPORT MANAGEMENT COST ON CROP PRODUCTION IN AGRICULTURAL ENTERPRISES

У статті розглянуто питання визначення суті та класифікації витрат на виробництво продукції; обґрунтовано номенклатуру статей витрат на виробництво продукції рослинництва; запропоновано складові загальновиробничих витрат; надано пропозиції щодо формування обліково-аналітичної системи управління витратами на виробництво продукції сільськогосподарських підприємств, зокрема щодо застосування багаторівневого системного підходу до обліку витрат.

This paper deals with the determination of the nature and classification of production costs; reasonably nomenclature of expenditures for crop production; proposed components of overhead costs; The proposals on the formation of accounting and analytical system of production costs of agricultural enterprises, including the use of multi-level system approach to cost accounting.

Ключові слова: витрати, класифікація витрат, управління витратами, виробництво продукції, рослинництво, облік, системний підхід.

Key words: cost, cost classification, cost management, production, crop production, accounting, systems approach.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У ринкових умовах головною метою діяльності підприємства є отримання прибутку, забезпечення якої має надати чітко налагоджена інформаційна облікова система, до якої в свою чергу висуваються нові вимоги та завдання. Діючі системи обліку, що застосовуються вітчизняними підприємствами, практично не забезпечують потреб управління. Однією з основних проблем управління, що пов'язана з сучасним станом обліку, є недостатність оперативності надходження інформації про витрати та формування собівартості продукції. Витрати на виробництво є одним із центральних об'єктів обліку підприємства, оскільки потребують постійного контролю з боку управлінського персоналу.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням теорії й методології обліку витрат на виробництво присвятили роботи такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, З.В. Гуцайлук, Г.Г. Кірейцев,

Я.Д. Крупка, В.Г. Линник, Ю.Я. Литвин, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, К. Друрі, Р. Ентоні, В.Ф. Палій, Ч.Т. Хорнгрэн, А. Яругова та інші.

Зі вступом України до Світової організації торгівлі спостерігається підвищення та нагнітання конкурентної боротьби у ринкових відносинах практично всіх без винятку галузей економіки. В умовах жорсткої конкуренції господарюючі суб'єкти прагнуть надійно закріпити за собою ринки збуту. Така ситуація потребує пошуку шляхів оптимізації витрат усіх без винятку господарських операцій з одночасним контролем за збереженням, та інколи навіть підвищенням, якісних характеристик продукції, робіт та послуг.

МЕТА, ОБ'ЄКТ ТА МЕТОДИКА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є вивчення сучасного стану організації обліку та контролю витрат на виробництво продукції рослинництва та надання практичних рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичної системи управлін-

ня витратами на сільськогосподарських підприємствах України.

Об'єктом дослідження є діяльність сільськогосподарських підприємств України.

У процесі дослідження застосовувались наступні методи: індукції і дедукції — для розкриття сутності та змісту витрат; узагальнення і порівняння — для визначення загальних тенденцій розвитку обліку і контролю витрат; спостереження — для вивчення стану обліку і контролю витрат та їхнього місця у системі управління підприємством; аналізу і синтезу — для вивчення тенденцій та закономірностей формування витрат; монографічний — для поглибленого вивчення практики формування витрат агропромислового виробництва.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Характерною особливістю процесу виробництва є формування витрат на виробництво продукції. В умовах обмеження ресурсів виникає об'єктивна потреба постійного співставлення витрат та отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно звіряти з даними майбутніх витрат, які залежать у більшості від впливу зовнішнього середовища. З метою управління витратами і доходами важливо забезпечити спостереження за ефективністю роботи кожного підрозділу, за отриманими результатами від виробництва кожного виду продукції. Таким чином, механізм господарювання підприємства визначається ступенем керованості витратами.

Вимоги управління визначають окреме вивчення методики обліку витрат виробничої діяльності та необхідність розробки для підприємств системи контролю за собівартістю продукції виробничих підрозділів на основі розширення аналітичності використовуваних в обліку витрат.

У відповідності до прийнятого 07.02.2013 р. Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", витрати — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [1].

Аналогічне визначення надається у П(С)БО 16 "Витрати". При цьому зазначено, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені. Це відповідає застосованому в національних стандартах прин-

ципу нарахування та відповідності доходів і витрат [2].

У економічній теорії витратами підприємства називають сукупність матеріальних витрат і витрат живої праці, що характеризує вартість виробництва для підприємства. Ці витрати виступають у формі собівартості продукції.

Традиційно облік витрат як частина бухгалтерського обліку мав за свою мету узагальнення витрат для калькулювання собівартості продукції. Сучасний управлінський облік, використовуючи зовнішню та внутрішню інформацію, забезпечує не лише потреби виробництва, а й маркетингу, управління дослідженнями та інших сфер діяльності. З іншого боку, виробничий облік забезпечує узагальнення інформації про собівартість запасів, реалізованої продукції та визначення фінансових результатів, що необхідно для складання фінансової звітності. Тому сучасне трактування обліку виробництва формулюється як джерело даних про витрати в процесі виробничої діяльності, що використовуються як в управлінському, так і фінансовому обліку.

Рослинництво є однією з основних специфічних галузей сільськогосподарського виробництва. На процес відтворення засобів у рослинництві суттєвий вплив має сезонний характер виробництва, зокрема невідповідність періоду понесення витрат і періоду виходу продукції. Виробничі витрати на вирощування сільськогосподарських культур здійснюються протягом тривалого періоду, а продукцію отримують у момент біологічного дозрівання рослин. Тому бухгалтерський облік повинен чітко розмежувати витрати за роками: витрати під урожай поточного року і витрати під урожай майбутніх років. Крім того, аналітичний облік виробничих витрат можна організовувати також за видами виробництв і культурами, за основними статтями витрат, а також за внутрішньогосподарськими підрозділами [3].

Загальноприйняте визначення сутності обліку витрат засвідчує, що облік витрат — це сукупність усвідомлених дій, направлених на відображення протягом певного часового періоду процесів постачання, виробництва і реалізації продукції за допомогою їх (процесів) кількісного вимірювання (в натуральних і вартісних показниках), реєстрації, групування і аналізу в розрізах, які формують собівартість готової продукції. Таке відображення забезпечує одержання вичерпної інформації, необхідної для того, щоб управляти підприємством і оцінювати його діяльність шляхом виведення фінансових результатів. Дані бухгалтерського

обліку мають сприяти здійсненню оперативного аналізу і контролю витрат.

Можливість вирішення поставленого завдання дає система класифікації витрат. Класифікація витрат є основою їх обліку, аналізу та планування на підприємстві, а також допомагає оцінити здійсненні витрати, знайти можливі способи підвищення ефективності витрат та прийняти правильні рішення щодо управління ними [4].

Витрати підприємства можна класифікувати за характером виникнення і функціональним призначенням на:

- витрати, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства (пов'язані з основною діяльністю підприємства);
- фінансові витрати;
- витрати від участі у капіталі;
- інші витрати;
- податки на прибуток.

Така класифікація витрат відповідає вимогам П(С)БО 16 "Витрати" [2] і використовується безпосередньо при складанні фінансової звітності.

У відповідності до змін, внесених наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. N 627, зі складу витрат виключено витрати від надзвичайної діяльності [5]. В зв'язку з цим з Плану рахунків бухгалтерського обліку виключено рахунок 99 "Надзвичайні витрати" [6].

Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами [2]:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

До виробничої собівартості продукції включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

На нашу думку, класифікація витрат, що здійснюється у фінансовому обліку і для формування фінансової звітності, не завжди відповідає вимогам інформаційного забезпечення управління. В окремих випадках на основі аналізу такої інформації можна прийняти помилкові управлінські рішення. З огляду на це, для управління витратами в основу їх класифікації повинно бути покладено три основні підходи, які відповідають основним завданням управління підприємством, зокрема це: оцінка запасів і визначення фінансових результатів діяльності підприємства; обґрунтоване прийняття страте-

гічних та поточних управлінських рішень; здійснення планування та контролю за витратами.

Групування витрат за економічними елементами дозволяє встановити потребу в оборотних та необоротних активах, показує скільки яких активів витрачено, незалежно де вони вироблені, на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат.

Питання групування витрат за статтями, як показали дослідження, вирішують сьогодні самі підприємства. Але у межах кожної галузі діяльності номенклатура статей, їх зміст, групування витрат та їх розподіл мають бути однаковими для того, щоб отримувати однакові показники собівартості у плануванні, обліку та калькулюванні. Для визначення науково обґрунтованої номенклатури калькуляційних статей необхідно, насамперед, вирішити питання критеріїв виділення тих чи інших витрат в окрему статтю. Головним критерієм виділення тих чи інших витрат у самостійну статтю є їх значення для формування собівартості продукції, яку виробляє підприємство тієї чи іншої галузі. Такі витрати мають у багатьох випадках значну питому вагу в загальній структурі собівартості та відображують галузеву специфіку формування собівартості, яка обумовлена технологією виробництва, характером виробленої продукції [7].

Проведені дослідження показали, що на практиці в сільськогосподарських підприємствах допускається відступ від запропонованого Методичними рекомендаціями переліку статей витрат.

Виділяючи окремі витрати в самостійні калькуляційні статті, необхідно врахувати доцільність такого виділення. Так, збільшення частки прямих витрат через розмежування комплексних витрат підвищує точність визначення собівартості продукції, що у ринкових умовах відіграє важливу роль при прийнятті рішень.

У сільському господарстві згідно з Методичними рекомендаціями застосовують достатньо широку номенклатуру статей витрат на виробництво продукції рослинництва: витрати на оплату праці; насіння і посадковий матеріал; паливо та мастильні матеріали; добрива; засоби захисту рослин; сировина і матеріали; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати [8].

У переліку статей відсутня стаття "Відрахування на соціальні заходи". Вищезгадану стат-

тю або "забули" включити до переліку, або навмисне не включили, пояснюючи це тим, що сьогодні майже всі сільськогосподарські підприємства є платниками фіксованого податку, який звільняє від сплати відрахувань на соціальні заходи, тому стаття втратила чинність. Відрахування на соціальні заходи можна прямо відносити на собівартість продукції, а суми фіксованого сільськогосподарського податку обліковуються на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" і відносяться на собівартість методом розподілу між окремими видами продукції, що знижує достовірність і точність обчислення собівартості продукції. Тому, на нашу думку, включення статті "Відрахування на соціальні заходи" до переліку статей є необхідним для точного і достовірного обчислення собівартості продукції.

На статтю "Добрива" включаються витрати на внесені в ґрунт під сільськогосподарські культури органічні, мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива. Витрати на підготовку добрив, навантаження їх в транспортні засоби і розкидачі, вивезення в поле та внесення в ґрунт списуються на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат і на дану статтю не включаються. В господарствах за останні 5—7 років мінеральних добрив вносять менше, а органічних більше, це пов'язано з тим, що органічні добрива, як правило, є продукт власного виробництва, а мінеральні — куповані.

Органічні добрива списують на виробництво за собівартістю, а мінеральні — за купівельними цінами. Це надає підставу запропонувати деталізацію статті "Добрива" на "Добрива органічні" та "Добрива мінеральні", що дозволяє побудувати належну систему контролю за витрачанням добрив.

Стаття "Витрати на ремонт необоротних активів" включає суми на оплату працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів; вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання. Аналізуючи даний перелік витрат вважаємо доцільним об'єднати вищезгадану статтю із статтею "Інші витрати на утримання основних засобів" і дати наступну назву "Витрати на утримання та ремонт необоротних активів".

Таким чином, за результатами проведеного дослідження ми пропонуємо такий склад статей витрат на виробництво продукції рослинництва: витрати на оплату праці; витрати на соціальні заходи; насіння та посадковий матеріал; паливо та мастильні матеріали; добрива, в т.ч.: органічні; мінеральні; засоби захисту рослин; сировина та матеріали; роботи та послуги; витрати на утримання і ремонт основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати. Запропонований склад статей витрат дозволить побудувати належну систему управлінського обліку і контролю витрат на виробництво продукції рослинництва у сільськогосподарських підприємствах.

Бухгалтерський облік розглядається як цілісна концептуальна система, що є сукупністю елементів певного змісту і форми, пов'язаних між собою та об'єднаних інформаційними потоками. Це, з одного боку, складна система, яка не може бути вивчена з однієї позиції в часі або просторі; з другого — це система, побудована для вирішення багатоцільового завдання; з третього — він система, що складає підсистему більш складної системи — управління; і з четвертого — інформаційна система з властивостями кібернетичних систем, адже одним із основних її завдань є переробка та надання інформації.

За рекомендаціями Н.В. Шандової [9], обґрунтовано, що для поширення інтеграційних можливостей обліку в управлінні формуванням витрат необхідно використовувати багаторівневий системний підхід (рис. 1), який передбачає:

- на теоретичному рівні — розробку класифікацій, сукупність яких виявиться достатньою для характеристики витрат як об'єкта обліку. Їх ціль — упорядкування деяких угруповань об'єктів, різних за характером, сферами функціонування, цільовою орієнтацією, завдяки виділенню відповідних груп за специфічними, тільки їм властивими ознаками, розкрити їх внутрішній зміст, розпізнати властивості та оцінити пов'язані з ними можливості;

- на концептуальному рівні — посилення акцентів на підлеглості функції обліку витрат інтересам системи управління в формулюванні цілей і головних завдань обліку, принципів його організації і побудови інформації. На цьому рівні слід визначитися щодо підходу до організації обліку. Головне завдання полягає у тому, щоб вирішити зберегти чи ні існуючу організацію, побудовану на функціональному розподілі праці, чи реорганізувати структуру в напрямі використання програмно-цільового

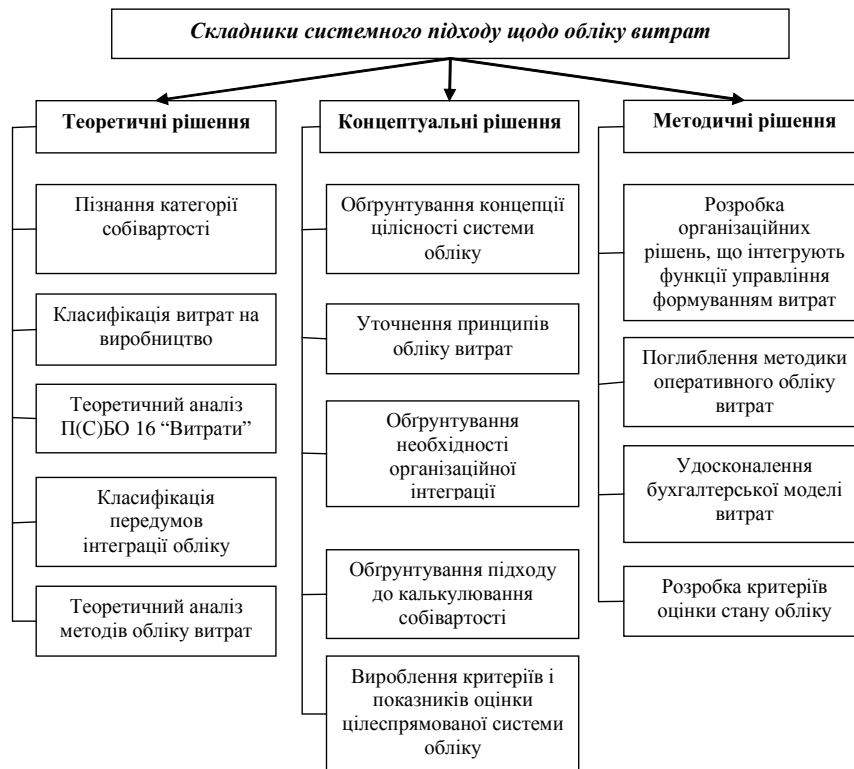


Рис. 1. Складові системного підходу щодо обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції

підходу, котрий передбачає інтеграцію обліку з іншими функціями управління. Слід також визначитись стосовно доцільності бухгалтерської калькуляції виробничої собівартості;

— на методичному рівні — усвідомлення й використання методики формування і комбінування класів організаційних структур, яка б переводила принципи організації обліку витрат в конкретну практичну площину і дозволяла доцільно організувати обліковий персонал; рекомендації, пов'язані з удосконаленням оперативного обліку та глибоким розкриттям витрат в аналітичному бухгалтерському обліку; обґрунтування системи критеріїв, що дозволяють оцінити стан обліку витрат з точки зору його цілеспрямованості;

— на практичному рівні — реалізацію концептуальних і методичних рішень.

Також встановлені норми виробничих витрат дозволяють розраховувати собівартість продукції відразу після закінчення її виробництва, що є надзвичайно важливим для прийняття оперативних управлінських рішень і вирішення маркетингових проблем. Це має позитивний вплив на спрощення та підвищення оперативності самої процедури розрахунків собівартості одиниці продукції (робіт чи послуг). При цьому, на нашу думку, загальновиробничі витрати доцільно поділяти на такі складові: змінні витрати на обслуговування виробницт-

ва; змінні витрати на управління виробництвом; умовно-постійні витрати на обслуговування виробництва; умовно-постійні витрати на управління виробництвом.

ВИСНОВКИ

Згідно з проведеними дослідженнями з метою удосконалення обліку та контролю витрат на виробництво продукції рослинництва у сільськогосподарських підприємствах, на нашу думку, доцільно: до переліку статей витрат включити статтю "Витрати на соціальні заходи", на статті "Добрива" окремо обліковувати добрива мінеральні і добрива органічні, додати статтю "Витрати на утримання та ремонт необоротних активів"; загальновиробничі витрати поділяти на такі складові: змінні витрати на обслуговування виробництва; змінні витрати на управління виробництвом; умовно-постійні витрати на обслуговування виробництва; умовно-постійні витрати на управління виробництвом. Перспективою подальших досліджень є вивчення питання планування та аналізу відхилень витрат на виробництво сільськогосподарської продукції.

Література:

1. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом

Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>

3. Фурман Б.В. Управління витратами у системі стратегій аграрних підприємств / Фурман Б.В., Недбалюк О.О. // Матеріали конференції: Перспективні питання світової освіти — 2012 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.rusnauka.com/36_PVMN_2012/Economics/12_123162.doc.htm

4. Колісник Г.М. Економічна сутність і класифікація витрат у зв'язку з узагальненням на рахунках бухгалтерського обліку / Г.М. Колісник // Науковий вісник Ужгородського університету: Серія "Економіка". — 2010. — № 29 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti

5. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 627 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13>

6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

7. Штепа О.Ю. Особливості обліку затрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва / О.Ю. Штепа // Матеріали конференції "Ключевые проблемы современной науки — 2013" [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2013/Economics.htm

8. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року № 132 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://buhgalter911.com/>

9. Шандова Н.В. Створення ефективної системи управління витратами підприємства / Н.В. Шандова // Фінанси України. — 2011. — № 7. — С. 98.

References:

1. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On approval of the National Policy (Standard) Accounting 1 "General Requirements for Financial Reporting", available at: <http://buhgalter911.com> (Accessed 2 april 2014).

2. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On Approval of (standard) accounting 16 "Expenses", available at: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx> (Accessed 2 april 2014).

3. Furman, B.V. and Nedbalyuk, O.O. (2012), "Cost management system strategies farms", Publishing house Education and Science s.r.o. [Online], available at: http://www.rusnauka.com/36_PVMN_2012/Economics/12_123162.doc.htm (Accessed 7 april 2014).

4. Kolesnik, G.M. (2010), "The economic nature and classification of costs in connection with a generalization on accounts", *Naukovyj visnyk Uzhhorods'koho universytetu: Seriya "Ekonomika"*, [Online], vol. 29, available at: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti (Accessed 7 april 2014).

5. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On approval of amendments to some legislative acts of Ukraine, Ministry of Finance Accounting", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1242-13> (Accessed 10 april 2014).

6. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On approval of the Chart of Accounts assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations", available at: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (Accessed 10 april 2014).

7. Shtepa, O.U. (2013), "Features accounting and cost calculation of the cost of crop production", Publishing house Education and Science s.r.o. [Online], available at: http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2013/Economics.htm (Accessed 10 april 2014).

8. The Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2001), Order of the Ministry of Agrarian Policy of Ukraine "Guidelines for planning, accounting and costing of products (works, services) farms", available at: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=-1021.122.0> (Accessed 10 april 2014).

9. Shandova, N.V. (2011), "Creating an effective cost management system of the enterprise", *Finansy Ukrainy*, vol. 7, pp. 98.

Стаття надійшла до редакції 14.04.2014 р.