

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-27-9>

УДК 657.21:338.43

ОБЛІК ВИТРАТ В АГРАРНИХ І ПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

COST ACCOUNTING IN AGRICULTURAL AND PROCESSING ENTERPRISES

Павлова Галина Євгеніївна

докторка економічних наук, професорка,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-1400-7348>

Приходько Ігор Павлович

доктор наук з державного управління, професор,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8630-2568>

Волчанська Людмила Валентинівна

кандидатка економічних наук,
Дніпровський державний аграрно-економічний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4362-4986>

Pavlova Halyna, Prykhodko Ihor, Volchanska Liudmyla
Dnipro State Agrarian and Economic University

Стаття присвячена актуальним питанням обліку витрат в аграрних та переробних підприємствах. Систематизовано сучасне визначення поняття «витрати». Розкрито сутність прямих та непрямих витрат та визначено статті які є складовими кожної з цих груп. Розглянуто номенклатури статей витрат переробних підприємств, а саме витрат на підготовку і освоєння нових видів продукції, непродуктивних витрат, витрат від надзвичайних подій, витрат на збут. Відображено повну кореспонденцію рахунків обліку операцій з використання матеріальних витрат на типовому переробному підприємстві із зазначенням стандартних облікових реєстрів. Згруповано елементи фінансових звітів та їх визначення в аграрних та переробних підприємствах. Визначено алгоритм аналізу витрат за економічними елементами та основні резерви зниження витрат. Зазначено, що зростання витрат на виробництво відбувається також в результаті їх недосконалого обліку.

Ключові слова: витрати, облік, аналіз, переробні підприємства, аграрні підприємства.

Статья посвящена актуальным вопросам учета затрат в аграрных и перерабатывающих предприятиях. Систематизированы современные определения понятия «расходы». Раскрыта сущность прямых и косвенных затрат и определены статьи, которые являются составляющими частями каждой из этих групп. Рассмотрены номенклатуры статей расходов перерабатывающих предприятий, а именно расходов на подготовку и освоение новых видов продукции, непроизводительных затрат, расходов от чрезвычайных событий, расходов на сбыт. Отражено полную корреспонденцию счетов учета операций по использованию материальных затрат на примере перерабатывающего предприятия с указанием стандартных учетных реестров. Сгруппированы элементы финансовых отчетов и их определения в аграрных и перерабатывающих предприятиях. Определен алгоритм анализа затрат по экономическим элементам и основные резервы снижения затрат. Отмечено, что увеличение производственных затрат происходит также в результате их несовершенного учета.

Ключевые слова: затраты, учет, анализ, перерабатывающие предприятия, аграрные предприятия.

The article is devoted to topical issues of cost accounting in agricultural and processing enterprises. Systematized modern definitions of the concept of "costs". Various scholars interpret costs as the sum of the costs incurred for the manufacture of products, as well as the funds to be paid for purchased current and non-current assets. The simplest definition of the cost of production for agrar and processing enterprises is the following: the cost of production, works and services – is a decrease in assets of the enterprise, or its equity. The essence of direct and indirect costs is revealed and the articles that are part of each of these groups are identified. The nomenclature of cost items of processing enterprises is considered, namely the costs of preparation and development of new products,

unproductive costs, costs of emergencies, marketing costs. The full correspondence of accounts of the account of operations on use of material expenses at the typical processing enterprise with indication of standard accounting registers is reflected. The final generalization of information and obtaining the final indicators that characterize the activities of the enterprise is carried out by compiling reports for the reporting period. The reporting period for the preparation of financial statements is a calendar year, i.e. the period from January 1 to December 31. Interim reporting is compiled on a quarterly basis from the beginning of the reporting year. The balance sheet of the enterprise is compiled as of the end of the last day of the quarter or year. Elements of financial statements and their definitions in agar and processing enterprises are grouped. The algorithm of cost analysis by economic elements and the main reserves of cost reduction are determined. It is noted that the increase in production costs in agriculture is also the result of imperfect accounting and cost management. One of the main goals of enterprises that carry out their economic activities in market conditions – to obtain the maximum possible profit. Opportunities to achieve this strategic goal are limited by the cost of production and sales, as well as market demand for the company's products. That is, costs are a factor that determines the size of the offer and the amount of profit, and management decisions are impossible without analyzing the costs incurred in the implementation of projects and business plans.

Keywords: costs, accounting, analysis, processing enterprises, agricultural enterprises.

Постановка проблеми. Витрати в господарській діяльності підприємства посідають одне з найголовніших проблемних питань теоретичного і практичного характеру. Однією з головних умов ефективного управління підприємствами АПК, основу яких становлять аграрні та переробні підприємства, є отримання повної, своєчасної та достовірної інформації про витрати, які формують собівартість продукції (товарів, робіт, послуг). Оскільки найбільшу частину такої інформації надає бухгалтерський облік, однією з найважливіших і трудомістких його ділянок є облік виробничих витрат, що визначають собівартість продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні значна кількість наукових робіт вітчизняних та закордонних вчених та науковців присвячена актуальним проблемам обліку та аналізу витрат підприємства. Серед них можна виділити таких, як Ф.Ф. Бутинець, О.С. Бородкін, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, З.В. Задорожний, Г.Г. Кірейцев, Я.Д. Крупка, М.В. Кужельний, Б.М. Литвин, А.М. Кузьмінський, В.О. Ластовецький, В.Г. Лінник, В.П. Арендар, А. Глен, О.В. Олійник, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко, С.І. Шкарабан.

Окремі дослідження присвячені теоретичним та практичним аспектам обліку витрат, зокрема, розглядають поняття та класифікацію витрат, методи обліку, узгодженість податкового та бухгалтерського обліку. У вітчизняних наукових працях досліджується методика проведення аудиту витрат, оцінки ефективності управління витратами, при цьому розглядають їх у різних галузях економіки. Такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар, З.Р. Задорожний, Н.С. Андрющенко, О.В. Олійник, розкрили економічну сутність витрат.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на жвавий

інтерес науковців як до категорії «витрати», так і до вивчення особливостей їх обліку та контролю, детальний зміст витрат, як економічної та облікової категорії залишається недостатньо розкритим. До того ж, недостатньо уваги приділено витратам в підприємствах АПК.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є дослідження категорії «витрати» та сучасних особливостей їх обліку та контролю в аграрних та переробних підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Витрати підприємства є одним з базових об'єктів бухгалтерського обліку. Необхідність формування як принципово нових підходів до обліку витрат, так і модифікованих, що ґрунтуються на раціональних класичних ідеях, продиктовано вимогами часу. Розвиток вітчизняних підприємств, що ґрунтуються, насамперед, на домінанті нарощування обсягів матеріального виробництва, сприяло ухилу досліджень вітчизняної наукової школи у бік організації обліку витрат на виробництві. Сучасні вимоги ринкової економіки, розвиток наукомістких галузей промисловості, інтелектуалізація обліку на засадах впровадження новітніх інформаційних технологій спричинили зміну напрямку економічних досліджень.

Визначення витрат наведено у Національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та у Методичних рекомендаціях щодо формування фінансової звітності. Згідно із зазначеними вище нормативними актами, витрати – це 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).

Різні науковці витрати трактують, як сукупність понесених витрат для виготовлення про-

дукції, також як кошти, які потрібно сплатити за придбані оборотні та необоротні активи. На нашу думку, останні не є витратами, це лише кошти, які сплачує підприємство для забезпечення безперервності та ефективності ведення господарської діяльності, вони не впливають безпосередньо на фінансовий результат. Їх вплив на прибуток можна прослідкувати при списанні оборотних активів на виробництво, а необоротних активів – у вигляді амортизації, яка частинами списується на готову продукцію, якщо ці необоротні активи задіяні в процесі виробництва, або на фінансовий результат для визначення прибутку чи збитку за звітний період. У таблиці 1 систематизовано сучасні визначення поняття «витрати».

На наш погляд, найбільш простим визначенням витрат на виробництво продукції для аграрних та переробних підприємств, є наступне: витрати на виробництво продукції, робіт та послуг – це зменшення активів підприємства або його власного капіталу. До витрат на продукцію не включають: зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками; попередню оплату робіт, послуг, погашення одержаних позик; платежі за договорами, агентськими угодами тощо. Рівень витрат на продукцію (роботи, послуги) залежить від витрат матеріальних ресурсів, використання основного капіталу, організації виробництва та праці.

В аграрних та переробних підприємствах використовується поділ витрат на прямі та непрямі при розгляді питання про факт віднесення витрат на певний вид продукції або на певний підрозділ підприємства.

Принциповою відмінністю між прямими і непрямими витратами є те, що прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом і реалізацією конкретного виду продукції, а

тому без труднощів можуть бути віднесені на його собівартості.

Характерними статтями прямих витрат на підприємствах АПК є наступні: сировина і основні матеріали; купівельні вироби і напівфабрикати; силова електроенергія; основна заробітна плата виробничих працівників.

Непрямі витрати пов'язані з виробництвом одночасно декількох видів продукції, тому неможливо безпосередньо виділити ту частину витрат, яка доводиться на конкретний вид продукції. До статей непрямих витрат на підприємствах АПК відносять такі: ремонт і утримання універсального устаткування; загально-цехові витрати; загальнозаводські витрати; частина невиробничих витрат.

На переробних підприємствах, зокрема, діє така номенклатура статей витрат на підготовку і освоєння нових видів продукції: витрати на винахідництво і раціоналізацію; витрати на проектування і конструювання нового виробу; витрати на проектування спеціального інструментального оснащення та розроблення технологічного процесу його виготовлення; витрати на розроблення і оформлення нормативів витрат; витрати на випробування матеріалів, напівфабрикатів, інструментів і пристосувань для виробництва нових виробів; витрати на перепланування, перестановку і налагодження устаткування; витрати на виготовлення первісного комплексу спеціального інструмента і пристроїв для дослідного зразка продукції; витрати на виготовлення дослідного зразка.

Непродуктивними витратами вважаються витрати, що виникли в результаті недостатньої організації виробництва і управління, відхилень від технологічних норм, псування матеріальних цінностей. До витрат від надзвичайних подій (втрати від стихійного лиха, від техногенних ката-

Таблиця 1

Визначення поняття «витрати» в працях сучасних вчених

Джерело	Визначення поняття «витрати»
Бланк І.А. [5, с. 19]	Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво
Крушельницька О.В. [13, с. 16]	Грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, наданням послуг
Кулішов В.В. [14, с. 76]	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу
Цал-Цалко Ю.С. [34, с. 17]	Зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
Турило А.М. [30, с. 32]	Вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети

Джерело: систематизовано авторами на основі [1; 4; 5; 6; 7]

строф і аварій та ін.) відносяться як втрати по наслідках цих подій, так і витрати на здійснення заходів, пов'язаних із запобіганням і ліквідацією таких наслідків (відшкодування, сплата стороннім організаціям, заробітна плата працівників, зайнятих на відбудовних роботах, вартість використаних сировини і матеріалів і тощо).

Витрати на збут включають наступні витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг): витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; витрати на ремонт тари; оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що забезпечує збут; витрати на рекламу та дослідження ринку; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); витрати на транспортування,

перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції (товарів, робіт, послуг).

Для отримання більш повного розуміння про сутність обліку витрат, розглянемо його особливості на прикладі матеріальних витрат типового переробного підприємства (таблиця 2).

Підсумкове узагальнення інформації та одержання підсумкових показників, що характеризують діяльність підприємства, здійснюється шляхом складання звітності за звітний період. Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто період з 1 січня по 31 грудня. Проміжна звітність складається щоквартально наростаючим підсумком з початку звітного року. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу або року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим за 12 місяців,

Таблиця 2

Облік операцій з використання матеріальних витрат на типовому переробному підприємстві

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Реєстри обліку
	Дт	Кт	
Витрати матеріальних цінностей (сировина й матеріали, куповані напівфабрикати, паливо й енергія, тара списані на виробництво продукції і надання послуг)	801, 802, 803	201, 202, 203	Форма № В – 1 «Відомість обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (зносу)»
Списання матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних витрат	91, 92, 93, 94	80	Картки аналітичного обліку
Прямі матеріальних витрат, що включають до виробничої собівартості робіт, послуг, до витрат допоміжних, підсобних виробництв, списаних на рахунок № 23 «Виробництво»	23	80	Форма № В – 3 «Відомість обліку витрат на виробництво»
Загальновиробничі витрати щомісяця списують на виробництво та собівартість реалізації	23,90	91	Форма № В – 3 «Відомість обліку витрат на виробництво»
Суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції оприбутковують	26	23	Форма № В – 2 «Відомість обліку виробничих запасів, готової продукції і товарів»
Суми завершених виконаних робіт та послуг (фактична собівартість реалізованої готової продукції)	90	23	Форма № В – 2 «Відомість обліку виробничих запасів, готової продукції і товарів»
Сума виконаних не капітальних робіт, собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах, споруд, робіт, послуг (інструменту, енергії, тари, транспортних і ремонтних послуг тощо)	91	23	Форма № В – 1 «Відомість обліку основних засобів, нарахованих амортизаційних відрахувань (зносу)»
Закриття рахунку обліку матеріальних витрат	79	90, 91, 92, 93, 94	-

Джерело: систематизовано авторами

але не може бути більшим 15 місяців. Тобто першим звітним роком є період до 31 грудня з дати набуття прав юридичної особи, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня – по 31 грудня наступного року. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до моменту ліквідації підприємства.

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні групи за економічними характеристиками. Вчені-економісти виділяють п'ять груп елементів фінансових звітів (табл. 3).

Одна з основних цілей підприємств, що здійснюють свою економічну діяльність у ринкових умовах – одержання максимально можливого прибутку. Можливості досягнення цієї стратегічної мети обмежені витратами виробництва і реалізації, а також ринковим попитом на продукцію підприємства. Тобто витрати є фактором, що визначає величину пропозиції та розміру прибутку, а прийняття управлінських рішень неможливе без аналізу витрат, що виникають у ході реалізації проєктів і бізнес-планів [8]. Будь-яке підприємство або фірма намагається отримати якомога більший дохід від своєї діяльності, а отже прагне не тільки продати свою продукцію за максимально високою ціною, а скоротити свої витрати на виробництво й реалізацію продукції.

Аналіз витрат за економічними елементами припускає:

1) вивчення складу елементів витрат, питомої ваги кожного елемента витрат;

2) виявлення динаміки й напрямку зміни окремих елементів витрат;

3) оцінку виконання плану за сумою загальних витрат;

4) виявити причини економії або перевищити за кожною статтею витрат;

5) установити резерви зниження собівартості.

До резервів належать: зниження норм витрат сировини й матеріалів; економія за рахунок заміни окремих матеріалів більш економічними; зниження відходів виробництва й браку; підвищення рівня продуктивності праці; режим економії й т.п.

В умовах перехідної економіки динамічність виробничих витрат значною мірою викликано змінами в макроекономіці. Однак це не виключає необхідності пошуку шляхів їх зниження на кожному конкретному підприємстві.

Одним із напрямів структурної перебудови сільського господарства є інтенсифікація та підвищення ефективності діяльності фермерських господарств. До основних причин, що перешкоджають розвитку фермерства є неплатоспроможність, недостатній рівень матеріально-технічного забезпечення та організаційні проблеми [3]. Зокрема, через спрощений бухгалтерський облік, а саме використання фермерськими господарствами книги доходів та витрат, аналіз останніх – ускладнюється.

Щорічно в аграрних підприємствах спостерігається зростання виробничих витрат, обумовлений рядом об'єктивних причин, а саме зростання цін на матеріали, техніку, мінеральні

Таблиця 3

**Групи елементів фінансових звітів та їх визначення
в аграрних та переробних підприємствах**

Назва звіту	Групи елементів звіту	Визначення
Баланс	Активи	Ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких призведе до отримання економічних вигод у майбутньому
	Зобов'язання	Заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють в собі економічні вигоди
	Власний капітал	Частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань
Звіт про фінансові результати	Доходи	Збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)
	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)

Джерело: [2]

добрива, паливно-мастильні матеріали, іншу промислову продукцію. Підвищення цін на нафтопродукти обумовлює підвищення собівартості тракторних робіт та робіт автотранспорту сільськогосподарських підприємств. Поряд з цим, зростання виробничих витрат на виробництво сільськогосподарської продукції відбувається в певній мірі в результаті недосконалого обліку та управління витратами.

Висновки. Витрати є однією з основних облікових категорій. Від якісного обліку та контролю витрат залежить успіх діяльності під-

приємства на ринку. Питання обліку та контролю витрат з метою зниження собівартості продукції знаходяться поза увагою керівників підприємства та бухгалтерів. Забезпечити рентабельність роботи підприємства, у першу чергу, прагнуть за рахунок високих відпускних цін, а не за рахунок економії витрат виробничих ресурсів. Однак, це не надійний і безперспективний спосіб вирішення проблем виживання підприємств. Таким чином, підприємства мають приділяти максимум уваги питанням удосконалення обліку та оптимізації витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Бланк И.А. *Словарь-справочник финансового менеджера*. Київ : Ника-Центр, 1998. 480 с.
2. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. *Бухгалтерський управлінський облік : навчальний посібник для студентів спеціальностей 7.050106 "Облік і аудит"*. Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.
3. Застрожников А.Г., Застрожникова І.В. Місце і роль фермерських господарств в системі агробізнесу. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2010. № 2. С. 106–116.
4. Крушельницька О.В. *Управління витратами : навчальний посібник для студентів економічних спеціальностей*. Житомир : ЖДТУ, 2005. 196 с.
5. Кулішов В.В. *Економіка підприємства: теорія і практика : навчальний посібник*. Київ : Ника-Центр, Ельга, 2004. 216 с.
6. Турило А.М. *Управління витратами підприємства : навчальний посібник*. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
7. Цал-Цалко Ю.С. *Витрати підприємства : навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей*. Житомир : ЖІТІ, 2002. 647 с.
8. Безугла Л. С. Соціально-економічні функції держави щодо розвитку малого та середнього підприємництва в Україні. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2011. № 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2011_2_5

REFERENCES:

1. Blank, I.A. (1998). *Slovar-spravochnyk finansovogo menedzhera [Financial Manager Dictionary]*. Kyiv: Nika-Centr. (in Ukrainian)
2. Butynets, F.F. (2000). *Bukhhalterskyj upravlinskyj oblik: navchalnyj posibnyk dlia studentiv spetsialnostej 7.050106 "Oblik i audyt" [Management Accounting: A textbook for Students majoring in 7.050106 "Accounting and Auditing"]*. Zhytomyr: ZhITI. (in Ukrainian)
3. Zastrozhnikov, A.H. & Zastrozhnikova, I.V. (2010). *Mistse i rol fermerskykh gospodarstv v systemi ahro-biznesu [The place and role of farms in the agribusiness system]*. *Zbirnyk naukovykh prats Tavrijskoho derzhavnoho ahrotekhnologichnoho univertsytetu (ekonomichni nauky) – Collection of scientific works of the Tavriya State Agrotechnological University (Economic sciences)*, vol. 2, pp. 106–116. (in Ukrainian)
4. Krushelnytska, O.V. (2005). *Upravlinnia vytratamy: navchalnyj posibnyk dlia studentiv ekonomichnykh spetsialnostej. [Cost management: The textbook for Students]*. Zhytomyr: ZhDTU. (in Ukrainian)
5. Kulishov, V.V. (2004). *Ekonomika pidpryemstva: teoriya i praktyka: navchalnyj posibnyk [Business economics: theory and practice: The textbook]*. Kyiv: Nika-Center. (in Ukrainian)
6. Turylo, A.M. (2006). *Upravlinnia vytratamy pidpryemstva: navchalnyj posibnyk [Enterprise cost management: The textbook]*. Kyiv: Centr navchalnoi literatury. (in Ukrainian)
7. Tsal-Tsalko, Yu.S. (2002). *Vytraty pidpryemstva: navchalnyi posibnyk [The costs of the enterprise: The textbook]*. Zhytomyr: ZhITI. (in Ukrainian)
8. Bezuhla, L.S. (2011). *Sotsialno-ekonomichni funktsii derzhavy schodo rozvytku maloho ta serednoho pidpryemnytstva v Ukraini [Socio-economic functions of the state for the development of small and medium enterprises in Ukraine]*. *Derzhavne upravlinnia: udoskonalennia ta rozvytok – Public administration: improvement and development*, vol. 2. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Duur_2011_2_5 (in Ukrainian)