

## Вдосконалення обліку виробничих витрат сільськогосподарського підприємства та особливості податкової звітності

**Букало Н.А.**

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Східноєвропейського національного університету  
імені Лесі України

**Данилюк Н.В.**

студентка  
Східноєвропейського національного університету  
імені Лесі України

У статті висвітлено поняття «витрати», досліджено особливості обліку витрат сільськогосподарського підприємства, сформовано основні проблеми обліку виробничих витрат сільськогосподарського підприємства, їх причини та способи вирішення. Розглянуто особливості оподаткування та звітність сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням змін у законодавстві.

**Ключові слова:** витрати, сільськогосподарське підприємство, облік витрат, проблеми обліку, оподаткування, єдиний податок.

Букало Н.А., Данилюк Н.В. УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ РАСХОДОВ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ И ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В статье освещено понятие «расходы», исследованы особенности учета расходов сельскохозяйственного предприятия, осуществлено группирование производственных расходов сельскохозяйственного предприятия, сформированы основные проблемы учета производственных расходов сельскохозяйственного предприятия, их причины и способы решения. Рассмотрены особенности налогообложения и отчетности сельскохозяйственных товаропроизводителей с учетом изменений в законодательстве.

**Ключевые слова:** расходы, сельскохозяйственное предприятие, учет расходов, проблемы учета, налогообложения, единый налог.

Bukalo N.A., Danyliuk N.V. IMPROVING ACCOUNTING PRODUCTIVE COSTS IN AGRICULTURAL ENTERPRISES AND FEATURES TAX STATEMENTS

The article describes the concept of «costs», studied the features accounting production costs of agricultural enterprises, formed the consider problems of account production costs of agricultural enterprise, their reasons and solutions. The features of the taxation and reporting of agricultural producers, taking into account changes in a legislation.

**Keywords:** costs, agricultural enterprises, costs accounting, accounting problems, taxation, the only tax.

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Облік витрат сільськогосподарського підприємства постійно розвивається і покращується у зв'язку з удосконаленням інформаційних технологій, методології та організації бухгалтерського обліку як основного джерела інформації про витрати підприємства. Проте існує низка проблем, які не дають змоги обліку розвиватися повною мірою, що потребує дослідження шляхів його вдосконалення з урахуванням змін в оподаткуванні сільськогосподарських товаровиробників.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Загальні проблеми обліку витрат, оподаткування діяльності досліджували в своїх працях такі науковці, як: І.О. Бланк [4], Н.А. Букало [16],

К.В. Бурко [10], Ф.Ф. Бутинець, М.Г. Грецак [2], В.Б. Івашкевич [6], С.А. Котляров [3], В.І. Ластовецький [8], Т.О. Маренич [12], В.Б. Моссаковський [9; 11], М.В. Реслер, В.П. Савчук [7], Т.В. Сльозко [14], А.М. Собченко [15], А.М. Турило [5], Д.М. Фесенко [13], М.А. Чумаченко та ін. Проте залишається низка дискусійних питань щодо обліку виробничих витрат, особливості оподаткування та звітності сільськогосподарських підприємств, які потребують подальшого дослідження.

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** Проблеми обліку виробничих витрат, шляхи їх вирішення та особливості податкової звітності досліджено у працях багатьох науковців, проте відсутня

чітка послідовність дій щодо усунення цих проблем, відсутнє постійно діюче законодавче нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування виробників сільськогосподарської продукції.

**Формулювання цілей статті (постановка завдання).** Метою статті є визначення сутності поняття «витрати», висвітлення основних проблем обліку витрат сільськогосподарського підприємства та шляхів їх вирішення, дослідження особливостей оподаткування та звітності сільськогосподарських товаровиробників з урахуванням змін у законодавстві.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Згідно із законодавством України, витрати – зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [1].

Поняття «витрати» можна розглядати з точки зору управлінського та бухгалтерського підходів, які відрізняються між собою (табл. 1).

Основні аспекти обліку виробничих витрат наведені у П(С)БО 16 «Витрати» та в Методо-

логічних рекомендаціях із планування, обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

Особливості обліку, на думку В.І. Ластовецького, визначаються сезонними умовами сільськогосподарського виробництва. Процес праці в часі не завжди збігається з одержанням продукції: праця витрачається впродовж цілого року, тоді як продукцію рослинництва зазвичай одержують у певну пору року [8, с. 7–10]. Оскільки облік виробничих витрат сільськогосподарського підприємства має свої особливості, існує ряд проблем, які необхідно вирішити при його веденні.

На ринку України основною проблемою обліку витрат підприємства є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку.

За твердженням В.Б. Моссаковського, найбільший відсоток витрат, що залишаються поза обліком, належить до витрат на оплату праці. Джерелом коштів для покриття такої заробітної плати виступають «тіньові доходи», які виникають за рахунок вартості не облікованої реалізованої продукції [9, с. 189].

Основні причини «тіньової зарплати» і «тіньових доходів» наведені на рис. 1.

Таблиця 1

### Методичні підходи до трактування поняття «витрати»

| Автори                               | Визначення витрат   |
|--------------------------------------|---|
| Управлінський підхід                 |   |
| М.Г. Грещак, О.С. Коцюба             | Обсяг використаних ресурсів у грошовому вимірюванні для досягнення певних цілей.  |
| С.А. Котляров                        | Вартість ресурсів (матеріальних та трудових), які використовуються для виробництва продукції, отримання прибутку чи досягнення іншої мети організації.  |
| І.О. Бланк                           | Виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції.  |
| А.М.Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А.Турило | Вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.  |
| Бухгалтерський підхід                |   |
| П(С)БО 16                            | Зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. |
| В.Б. Івашкевич                       | Відтік або інше використання активів і (або) виникнення кредиторської заборгованості в результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта.                    |
| В.П.Савчук                           | Зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства.   |

Джерело: узагальнено автором на основі [2, с. 60; 3, с. 100; 4, с. 10; 5, с. 72; 1; 6, с. 15–18; 7, с. 310]

За твердженням К.В. Бурко, не менш важливою проблемою обліку витрат сільськогосподарського підприємства є проблема створення єдиної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку та контролю витрат сільськогосподарського підприємства. Оскільки в нашій країні велику частку матеріальних цінностей розкрадають чи використовують для виробництва тіншової продукції, що не обліковується, за яку підприємство не платить податків, створення цієї інформаційної бази є вкрай необхідним кроком до вдосконалення обліку.

Розробка і запровадження норм і нормативів сприяють наведенню елементарного порядку та дисципліни в підприємстві, тому наша законодавча і виконавча влада зобов'язані приділяти цьому питанню більше уваги з метою скорочення сум непродуктивних витрат (втрат) підприємства [10].

Ще однією важливою проблемою, на думку В.Б. Моссаковського, є проблема відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо витрат чинному законодавству [11, с. 30–35].

Не менш важливою, як стверджує Т.О. Маренич, є проблема матеріально-технічного й організаційного забезпечення, яка полягає в достатності забезпечення підпри-

ємства сучасними матеріально-технічними засобами, забезпеченні високого рівня організації та ефективності ведення первинного та зведеного обліку, внутрішньогосподарського контролю, формування звітної інформації.

Для вирішення цього питання підприємство повинне сформувати послідовну стратегію розвитку, яка б передбачала оновлення, закупівлю, облаштування, використання та фінансування матеріально-технічних засобів [12, с. 12].

Складовою частиною бухгалтерського обліку країн із розвинутими ринковими відносинами є процес формування оперативної та аналітичної інформації, яка необхідна керівництву для планування, контролю, аналізу і прийняття управлінських рішень (управлінський облік). Фінансовий облік не може оперативно реагувати на зміни, що відбуваються у зовнішньому та внутрішньому середовищі, тому що він суворо дотримується вимог чинного законодавства, тому це повинен робити управлінський облік [13, с. 203].

Нині, ведучи облік виробничих витрат, бухгалтери використовують різні методи їх обліку, а саме: попередільний, попроцесний, позамовний, директ-кост, метод обліку фактичної собівартості. Одним із шляхів удосконалення обліку витрат підприємств можна запропонувати впро-

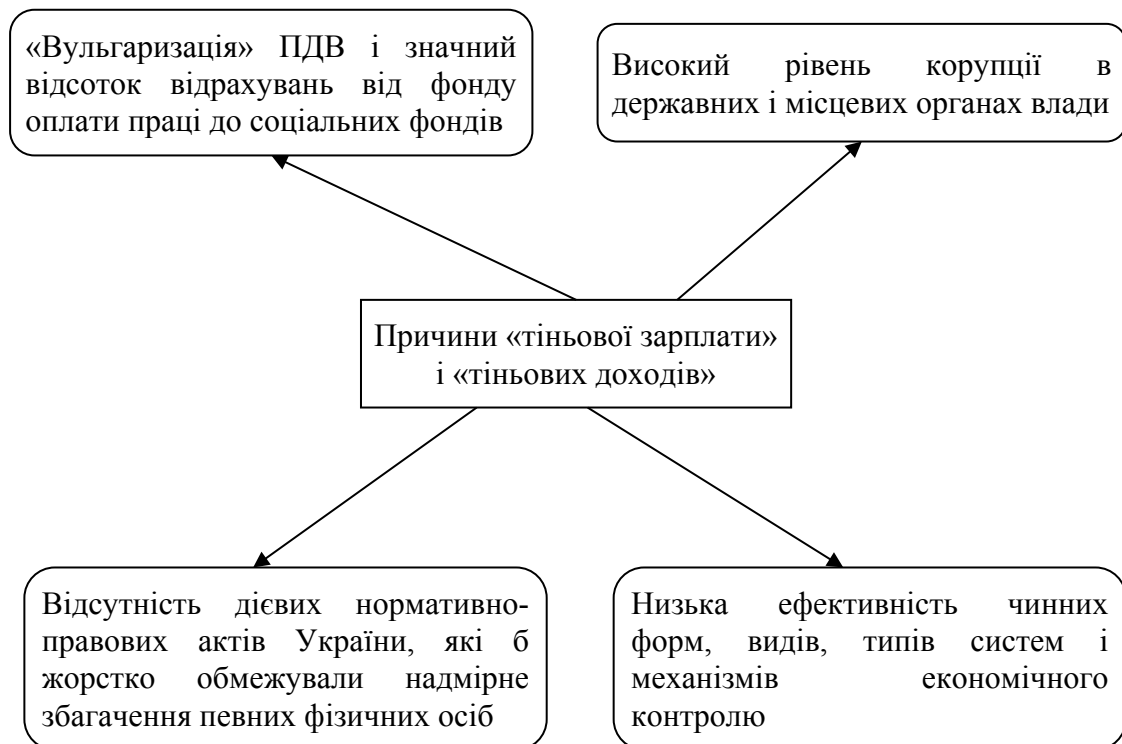


Рис. 1. Причини «тіньової зарплати» і «тіньових доходів»

Джерело: узагальнено автором на основі [9, с. 190–191]

вадження одного з більш сучасних методів обліку витрат – нормативного. Перевага даного методу полягає в зменшенні трудомісткості переходу. Він надає можливість порівнювати нормативні витрати з плановою собівартістю. Нормативна калькуляція базується на підставі певних технічних норм на встановлену дату. Зміни норм витрат являють собою результат здійснення відповідних заходів, спрямованих на вдосконалення технології та організації виробництва, тому організація обліку зміни норм впливу на собівартість конкретної продукції (послуги, роботи) створює передумови для зниження собівартості [14, с. 3].

Можливим шляхом удосконалення обліку виробничих витрат є також перехід сільськогосподарських підприємств на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, зокрема на МСФО 41 «Сільське господарство».

Пропозиції, що мають найбільше практичне значення для підприємств усіх галузей щодо удосконалення обліку витрат, наведені в табл. 2.

Важливим моментом є вдосконалення механізму управління витратами підприємства, що досліджували у своїй науковій роботі Н.А. Букало та П.С. Деленів. Вони відзначили, що саме від вибору найкращого варіанту управління витратами буде залежати успішна діяльність підприємства, що дасть змогу досягти оптимального рівня витрат виробництва, внаслідок чого зросте конкурентоздатність продукції та стане реальним досягнення довгострокового економічного зростання підприємства [16, с. 141–144].

Основні зміни законодавства щодо оподаткування сільськогосподарських підприємств – це скасування з 2015 р. фіксованого сільськогосподарського податку, замінивши його на єдиний податок для платників четвертої групи. У 2016 р. збережена спрощена система оподаткування. Також сільськогосподарські товаровиробники можуть перейти на сплату єдиного податку четвертої групи за умови дотримання частки сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік, яка має дорівнювати або перевищувати 75% [17].

Сільськогосподарські товаровиробники, утворені шляхом злиття, приєднання чи перетворення, можуть бути платниками податку в рік утворення чи в рік перетворення, а сільськогосподарські товаровиробники, утворені шляхом поділу або виділення, можуть бути платниками єдиного податку з наступного року.

Об'єктом оподаткування єдиним податком четвертої групи є площа сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень) та/або земель водного фонду (внутрішніх водойм, озер, ставків, водосховищ), що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому в користування, у т. ч. на умовах оренди. Ставки єдиного податку четвертої групи з 1 січня 2016 р. збільшились у 1,8 рази.

Не можуть бути платниками єдиного податку четвертої групи сільськогосподарські товаровиробники:

– у яких понад 50% доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції

Таблиця 2

### Пропозиції щодо вдосконалення обліку

| Пропозиція  | Особливість   |
|---|---|
| Організація обліку витрат за стадіями технологічного процесу                  | Дасть змогу визначити внесок керівника кожного центру відповідальності в загальний розмір витрат підприємства та підвищити відповідальність менеджерів.   |
| Бюджетування витрат на виробництво продукції, яка виготовляється              | Забезпечує порівнянність кошторисних і фактичних показників і можливість використання управління витратами за відхиленнями для швидкого реагування на зміну ринкових умов і пошуку вигідних комбінацій ціни й обсягу виробництва. |
| Створення системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції        | Ця система відобразатиме специфіку підприємств комплексної переробки сировини.  |
| Використання системи калькулювання неповних витрат у комплексних виробництвах | Надасть можливість для прийняття управлінських рішень щодо визначення обсягів діяльності й вибору їхніх оптимальних варіантів у розрізі асортименту продукції, що випускається.   |
| Обліку і калькулювання собівартості супутньої продукції                       | Можливість підвищення прибутковості підприємства.   |

Джерело: узагальнено автором на основі [15]

власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра (крім хутрової сировини);

– що провадять діяльність із виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних (коди, згідно з УКТ ЗЕД, 2204 29–2204 30), вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

– які станом на 1 січня базового (звітного) року мають податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник унаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Виробники сільськогосподарської продукції подають таку податкову звітність:

– податкову декларацію з податку на прибуток підприємств (Наказ Мінфіну України від 20.10.2015 р. № 897). Сплачують податок на прибуток до пункту 137.5 статті 137 Кодексу з річним податковим (звітним) періодом;

– податкову декларацію з податку на додану вартість (Наказ Мінфіну України 28 січня 2016 р. № 21) з додатками ДС 9 та ДС 10 (ДС 9 «Розрахунок питомої ваги вартості сільськогосподарських товарів/послуг», ДС 10 «Розрахунок сум податку на додану вартість за операціями з сільськогосподарськими товарами/послугами, що підлягають сплаті до державного бюджету та перерахуванню на спеціальний рахунок»).

Звітність платників єдиного податку четвертої групи у 2016 р., згідно зі ст. 298.8.1 ПКУ, подається у загальній податковій декларації з податку на поточний рік щодо всієї площі земельних ділянок, з яких справляється податок [17].

Нині сільськогосподарські підприємства не можуть розвиватися повною мірою, оскільки відсутня підтримка з боку держави та інших підприємств. Саме тому, на нашу думку, важливим моментом зменшення виробничих витрат та збільшення прибутку сільськогосподарського підприємства є державні дотації, підвищення цін на сільськогосподарську продукцію та зменшення податків. Також важливим моментом є їх співпраця з особистими селянськими господарствами та підприємствами інших організаційно-правових форм власності.

Бачимо, що важливу роль у забезпеченні ефективного управління витратами сільськогосподарського підприємства відіграють своєчасний облік та контроль.

**Висновки з цього дослідження.** Вивчивши проблеми сільськогосподарських підприємств, що стосуються обліку виробничих витрат, можна зробити висновок, що незважаючи на його стрімкий розвиток, підприємства не повністю використовують наявний потенціал. Таким чином, перспективою подальшого дослідження може бути практичний аналіз обліку витрат, які застосовуються за кордоном, але не поширені в Україні. У процесі аналізу потрібно оцінити переваги та недоліки зарубіжного досвіду, а також розрахувати економічний ефект від його втілення на сільськогосподарському підприємстві України.

Сільськогосподарські товаровиробники самостійно обирають ту систему оподаткування, яка для них є найбільш оптимальною, несуть відповідальність за своєчасність подання податкових декларацій, правильність обчислення, своєчасність та повноту сплати сум податків і зборів, платником яких вони є, відповідно до норм Податкового кодексу України.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. Наказом Міністерства Фінансів України від 21.04.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00>.
2. Грещак М.Г. Управління витратами : [навч.-метод. посіб.] / М.Г. Грещак, О.С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2006. – 131 с.
3. Котляров С.А. Управление затратами : [учеб. пособ.] / С.А. Котляров. – СПб. : Питер, 2001. – 160 с.
4. Бланк І.О. Словник-довідник фінансового менеджера / І.О. Бланк. – К. : Ніка-Центр, 1998. – 19 с.
5. Турило А.М. Управління витратами підприємства : [навч. посіб.] / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
6. Івашкевич В.Б. Організація управлінського обліку за центрами відповідальності та місцями формування витрат / В.Б. Івашкевич // Бухгалтерський облік. – 2000. – № 5. – С. 15–18.
7. Савчук В.П. Фінансовий менеджмент підприємств: прикладні питання з аналізом ділових ситуацій / В.П. Савчук. – К. : Максимум, 2004. – 600 с.
8. Ластовецький В.І. Забезпечення підприємницької діяльності / В.І. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 7–10.

9. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В.Б. Моссаковський. – К. : Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
10. Бурко К.В. Сучасний стан та перспективи вивчення поведінки витрат з метою управління діяльністю сільськогосподарських підприємств / К.В. Бурко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://nauka.kushnir.mk.ua>.
11. Моссаковський В.Б. Парадокси бухгалтерського обліку в Україні / В.Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 9. – С. 30–35.
12. Маренич Т.О. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах України / Т.О. Маренич. // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 3. – С. 12.
13. Фесенко Д.М. Актуальні питання бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах : [навч. посіб.] / Д.М. Фесенко. – Полтава, 2006. – 356 с.
14. Сльозко Т.В. Методи обліку витрат «стандарт-кост» і нормативний / Т.В. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 3.
15. Собченко А.М. Удосконалення систем методів обліку витрат та калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції / А.М. Собченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://sevntu.com.ua/jspui/bitstream/1234\\_567\\_89/54\\_58/1/130\\_38](http://sevntu.com.ua/jspui/bitstream/1234_567_89/54_58/1/130_38).
16. Букало Н.А. Теоретико-методичні засади системи управління витратами підприємства в сучасних умовах господарювання / Н.А. Букало, П.С. Деленів // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. Серія «Економічні науки». – 2013. – № 5(254). – С. 141–144.
17. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році» від 24.12.2015 р. № 909-VIII. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/909-19/paran5#n5>.