

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Чорноморський національний університет
імені Петра Могили

Кафедра обліку і аудиту

Жаган Іван Сергійович

**ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ
ВИРОБНИЦТВА НА ПІДПРИЄМСТВІ**

Кваліфікаційна робота магістра на здобуття
ступеня вищої освіти магістр
галузі знань 07 «Управління та адміністрування»
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит підприємницької
діяльності»

Керівник кваліфікаційної роботи магістра:
канд. екон. наук, доцент б.в.з. Руденко Н.О.

Рецензент:
канд. екон. наук, доцент Семенчук І.М.

Миколаїв 2022

АНОТАЦІЯ

Жаган І. С. Особливості облікового відображення витрат виробництва на підприємстві. – Рукопис.

Кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня магістра за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» – Чорноморський національний університет імені Петра Могили, Миколаїв, 2022.

У кваліфікаційній роботі досліджено особливості облікового відображення витрат виробництва.

У першому розділі розглянуто теоретичні засади облікового відображення витрат підприємства. Зокрема узагальнено дослідження науковців, щодо сутності дефініції «витрати» як базової складової системи обліку та аналізу виробництва продукції. Також досліджено і структуровано законодавчо-нормативне регулювання обліку витрат у вітчизняній практиці.

У другому розділі кваліфікаційної роботи досліджено методологію застосування облікової політики, як інструменту створення цілісної та ефективної системи обліку витрат. Узагальнено сучасні підходи до моделювання та методики аналізу факторів впливу на вибір альтернативного варіанту облікової політики витрат підприємства. Запропоновано модель формування облікової політики з врахуванням складу факторів впливу. Проаналізовано особливості формування облікової політики у системі управління витратами підприємств аграрної галузі.

У третьому розділі дослідження охарактеризовано особливості обліку витрат виробництва у сільськогосподарському приватному акціонерному товаристві «Україна». З цією метою здійснено аналіз виробничо-економічного та фінансового стану підприємства. Узагальнено підходи до організації, первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції. Також обґрунтовано актуальні проблеми системного підходу до організації обліку виробничих витрат на досліджуваному підприємстві.

У четвертому розділі кваліфікаційної роботи здійснено інтерпретацію результатів дослідження та обґрунтовано рекомендації з удосконалення обліку витрат виробництва у сільськогосподарському приватному акціонерному товаристві «Україна».

Метою кваліфікаційної роботи є узагальнення теоретичних засад та опрацювання практичних аспектів організації облікового відображення витрат виробництва на вітчизняних підприємствах.

Об'єкт дослідження – процес облікового відображення витрат виробництва у сільськогосподарському приватному акціонерному товаристві «Україна».

Предметом дослідження є теоретичні та практичні засади організації обліку витрат, а також розкриття організаційно-технічного та методологічного аспектів

формування облікової політики щодо господарських операцій на ділянці обліку витрат.

Реалізація мети та завдань кваліфікаційної роботи здійснена за допомогою наступних методів: бібліографічний, дедукції та індукції використовувалися для дослідження сутності та сучасного стану обліку витрат; аналіз і синтез – для означення проблем та перспектив розвитку досліджуваного підприємства; моделювання – для визначення факторів впливу при побудові облікової політики та ін.

Ключові слова: облікове відображення, витрати, матеріальні ресурси, облікова політика, моделювання, сільське господарство

ANNOTATION

Zhagan I. Aspects of Production Costs Accounting at the Enterprise. – Manuscript.

Qualification work for a master's degree in specialty 071 «Accounting and Taxation» – Petro Mohyla Black Sea National University, Mykolaiv, 2022.

In the qualification work the peculiarities of accounting for production costs are investigated.

The first section discusses the theoretical foundations of accounting for enterprise costs. In particular, the research of scientists on the essence of the definition of «cost» as a basic component of the system of accounting and analysis of production is summarized. Legislative and regulatory regulation of cost accounting in domestic practice has also been studied and structured.

The second section of the qualification work examines the methodology of accounting policy as a tool for creating a holistic and efficient cost accounting system. Modern approaches to modeling and methods of analysis of factors influencing the choice of an alternative cost accounting policy of the enterprise are generalized. The model of formation of accounting policy taking into account structure of factors of influence is offered. Peculiarities of accounting policy formation in the cost management system of agricultural enterprises are analyzed.

The third section of the study describes the features of accounting for production costs in the agricultural private joint-stock company "Ukraine". For this purpose, the analysis of production, economic and financial condition of the enterprise. Approaches to the organization, primary, analytical and synthetic accounting of costs for agricultural production are generalized. Also the actual problems of the system approach to the organization of the account of production expenses at the investigated enterprise are substantiated.

The fourth section of the qualification work interprets the results of the study and substantiates the recommendations for improving the accounting of production costs in the agricultural private joint-stock company «Ukraine».

The purpose of the qualification work is to generalize the theoretical foundations and develop practical aspects of the organization of accounting for production costs at domestic enterprises.

The object of research is the process of accounting for production costs in the agricultural private joint-stock company «Ukraine».

The subject of the study is the theoretical and practical principles of cost accounting, as well as the disclosure of organizational, technical and methodological aspects of the formation of accounting policies for business transactions in the field of cost accounting.

The implementation of the purpose and objectives of the qualification work was carried out using the following methods: bibliographic, deduction and induction were used to study the nature and current state of cost accounting; analysis and synthesis – to identify problems and prospects for the development of the studied enterprise; modeling – to determine the factors of influence in the construction of accounting policies, etc.

Key words: accounting, costs, material resources, accounting policy, modeling, agriculture

ЗМІСТ

АНОТАЦІЯ	2
ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	11
1.1 Витрати як базова складова системи обліку та аналізу виробництва продукції	11
1.2 Законодавчо-нормативне регулювання обліку витрат у вітчизняній практиці	25
РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЯ ЗАСТОСУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ, ЯК ІНСТРУМЕНТУ СТВОРЕННЯ ЦІЛІСНОЇ ТА ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ	37
2.1 Моделювання та методика аналізу факторів впливу на вибір альтернативного варіанту облікової політики витрат підприємства.....	37
2.2 Облікова політика у системі управління витратами підприємств аграрної галузі	44
РОЗДІЛ 3. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПРИВАТНОМУ АКЦІОНЕРНОМУ ТОВАРИСТВІ «УКРАЇНА»	52
3.1 Виробничо-економічна характеристика та аналіз фінансового стану підприємства.....	52
3.2 Первинний облік витрат на виробництво продукції	58
3.3 Аналітичний і синтетичний облік витрат на виробництво продукції на підприємстві	64
3.4 Актуальні проблеми системного підходу до організації обліку виробничих витрат.....	70
РОЗДІЛ 4. ІНТЕРПРЕТАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА ОБҐРУНТУВАННЯМ РЕКОМЕНДАЦІЙ З УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПРИВАТНОМУ АКЦІОНЕРНОМУ ТОВАРИСТВІ «УКРАЇНА»	73
ВИСНОВКИ.....	80
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	Ошибка! Закладка не определена.
ДОДАТКИ.....	Ошибка! Закладка не определена.

ВСТУП

Актуальність дослідження. Керувати діяльністю підприємства в сучасних умовах, не знаючи точно, як у процесі виробництва витрачаються різноманітні ресурси у поточній та довгостроковій перспективі, неможливо. Отже, з метою управління витрати ресурсів, в тому числі і фінансових, необхідно вимірювати і відображати адекватно сучасним технологіям управління. У зв'язку з чим функції управління, такі як планування, облік, контроль, аналіз, розглядаються в сукупній взаємодії, цільової тактичної та стратегічної спрямованості на фінансові результати організацій.

В цих умовах при формуванні облікової системи витрат потрібно враховувати запити управлінців у необхідних даних, які відображаються в ОП. До формування ОП у більшості організаціях відносяться формально, не аналізують наслідки використання одних чи других елементів. Проте обрана організацією ОП суттєво здійснює вплив на показники собівартості продукції, прибутку, показників фінансового стану організації.

Актуальність обраної теми дослідження полягає в тому, що раціонально організований облік витрат виробництва має безпосередній вплив на формування фінансових результатів підприємства. В свою чергу облікова політика у якості специфічного елементу системи обліку дозволяє досягнути таких результатів, як раціональне використання майна господарюючого суб'єкту, створення інформаційного масиву, в тому числі і щодо витрат, для потреб управління, методичного супроводу у діяльності незалежної й підпорядкованої служби внутрішнього контролю; організацію підсистем управлінського обліку [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**].

Питання обліку виробничих витрат завжди були предметом дослідження вчених-економістів. Загальні підходи до обліку виробничих витрат досліджували такі науковці, як: Августова О. О., Авраменко О. І., Бондаренко Н. М.,

Бутинець Ф. Ф., Височан О. С., Жук В. М., Ілляшенко К. В., Кравчук Т.В., Лега О. В., Мошковська О. А., Панчук І. П., Потриваєва Н. В., Скрипник М.І., Стригуль Л. С., Чернікова І. Б. та інші.

Облікове відображення витрат відповідно до галузевих особливостей діяльності суб'єктів господарювання, зокрема у сільському господарстві, досліджували такі вітчизняні вчені, як: Кірейцев Г. Г., Крочак О. І., Лагодієнко Н. В., група дослідників під керівництвом Огійчука М. Ф., також Христюк Д. П., Яловега Л. В. та інші.

Наукові розвідки щодо формування облікової політики як фактора управління діяльністю суб'єкта господарювання здійснювали такі дослідники, як: Головай Н. М., Єрмоленко О. К., Коваль Л. В., Кубік В. Д., Мулик Т. О., Радіонова Н., Тюріна Д. М., Ясишена В. В. та багато інших.

Гіпотеза ґрунтується на припущенні, що ефективне управління витратами діяльності суб'єктів господарювання потребує розробки і впровадження облікової політики, як складової системи управління на рівні підприємства.

Мета роботи та задачі. Метою кваліфікаційної роботи є узагальнення теоретичних засад та опрацювання практичних аспектів організації облікового відображення витрат виробництва на вітчизняних підприємствах.

Досягнення визначеної мети передбачає виконання таких завдань:

- уточнити зміст дефініції «витрати виробництва» як базової складової системи обліку та аналізу виробництва продукції;
- узагальнити законодавчо-нормативні акти щодо регулювання обліку витрат у вітчизняній практиці;
- дослідити процес моделювання та методика аналізу факторів впливу на вибір альтернативного варіанту облікової політики витрат підприємства;
- охарактеризувати місце облікової політики у системі управління витратами підприємств аграрної галузі;

- оцінити особливості обліку витрат виробництва на досліджуваному підприємстві;
- визначити актуальні проблеми системного підходу до організації обліку виробничих витрат та обґрунтувати пропозиції щодо їх вирішення;
- запропонувати методику раціонального формування облікової політики в умовах діяльності об'єкта дослідження.

Об'єкт дослідження – процес облікового відображення витрат виробництва у сільськогосподарському приватному акціонерному товаристві «Україна».

Предметом дослідження є теоретичні та практичні засади організації обліку витрат, а також розкриття організаційно-технічного та методологічного аспектів формування облікової політики щодо господарських операцій на ділянці обліку витрат.

Методи дослідження. Реалізація мети та завдань кваліфікаційної роботи здійснена за допомогою наступних методів: бібліографічний, дедукції та індукції використовувалися для дослідження сутності та сучасного стану обліку витрат; аналіз і синтез – для означення проблем та перспектив розвитку досліджуваного підприємства; моделювання – для визначення факторів впливу при побудові облікової політики та ін.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-правові акти з питань регулювання обліку витрат на вітчизняних підприємствах, монографії та наукові статті вітчизняних і зарубіжних вчених у періодичних виданнях з проблем обліку, економічної теорії, економіки, довідково-інформаційні видання, матеріали науково-практичних конференцій, а також фінансова звітність досліджуваного підприємства.

Наукова новизна дослідження. Наукова новизна дослідження полягає у класифікації факторів, що впливають на формування облікової політики сільськогосподарського підприємства.

Практичне значення одержаних результатів. Практична значимість результатів дослідження полягає в можливості використання рекомендацій, висвітлених у кваліфікаційній роботі, сільськогосподарським підприємствами при формуванні облікової політики, зокрема на діяльні обліку витрат виробництва.

Особистий внесок магістра. Кваліфікаційна робота є результатом наукового дослідження комплексу теоретичних та практичних питань, пов'язаних з дослідженням організації та удосконалення обліку витрат виробництва на підприємствах аграрної галузі.

Апробація результатів роботи. Основні результати дослідження знайшли відображення в наукових статтях, опублікованих у фахових виданнях, а також доповідались і обговорювались на науково-практичних конференціях.

Публікації. Основні результати дослідження викладено у *** наукових працях, серед них 1 стаття опублікованих у науковому фаховому виданні України.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків та додатків. Загальний обсяг роботи складає 88 сторінок комп'ютерного тексту, в тому числі 11 таблиць, 11 рисунків. При написанні роботи було використано 69 літературних джерела.

У Вступі розкрито актуальність теми дослідження, сформульовано його мету та основні завдання, визначено об'єкт і предмет дослідження.

У першому розділі розглянуто теоретичні засади облікового відображення витрат підприємства. У другому розділі кваліфікаційної роботи досліджено методологію застосування облікової політики, як інструменту створення цілісної та ефективної системи обліку витрат. У третьому розділі дослідження охарактеризовано особливості обліку витрат виробництва у сільськогосподарському приватному акціонерному товаристві «Україна». У четвертому розділі кваліфікаційної роботи здійснено інтерпретацію результатів

дослідження та обґрунтовано рекомендації з удосконалення обліку витрат виробництва у сільськогосподарському приватному акціонерному товаристві «Україна». У висновках узагальнено основні результати дослідження.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Витрати як базова складова системи обліку та аналізу виробництва продукції

На сьогодні неможливо переоцінити важливість достовірного відображення даних щодо виробничих витрат для правильного їх розуміння стейкхолдерами.

Факт, що витрати є неоднорідними, викликає проблеми при веденні бухгалтерського обліку і складанні фінансової звітності. Через це виникає необхідність дослідження класифікації виробничих витрат та її значення для організації обліку.

Розглядаючи поняття витрат, треба звернути увагу на історичну складову даної категорії. Протягом довгого періоду часу елементи витрат постійно змінювалися. Результатом цього в економічній теорії виникла не одна школа розвитку теорії витрат.

Наукова школа засвідчує певну модель, відповідно до якої здійснює наукові розробки. Розвиток ведення обліку витрат взаємозв'язаний з розвитком управлінського обліку.

Початковий етап (XV-XVIII ст.). Основна характерна риса «раннього нового часу» є формування концепції відображення витрат господарюючих суб'єктів в обліку. Історія розвитку обліку витрат починається з XV ст., що пов'язано із створенням подвійного ведення обліку в Європі. Одними із перших у відображенні витрат в обліку цього періоду став А. Казанова (1558 р.). Він розглядав позамовний метод калькулювання собівартості продукції. Його наступником став Ді Піетро. Він вивчав концепцію обліку витрат за центрами відповідальності. Джейм Додсон (1750 р.) досліджував бухгалтерський і

натурально-вартісний обліку витрат виробництва у Великобританії у наприкінці XVIII ст.: «... при здачі на склад ГП, виготовленої майстрами: дебет рах. ГП і кредит рах. Майстрів» [9].

Період розвитку (XIX – поч. XX ст.) – триває модернізація облікових елементів витрат. Саме в цьому етапі виникає нова дефініція - загальновиробничі витрати [9].

У XIX-XX ст. Джин Дзапп вивчає концепцію обліку витрат операційної діяльності. Він досліджуючи співвідношення витрат і доходів, зробив висновок щодо доходів підприємства, вони є очевидними, а витрати підприємства є непевними. Ежен Пьер Леоте та Адольф Гільбо створили модель господарської діяльності, яка містила: собівартість, виручку та фінансовий результат.

Подальшим ступенем розвитку обліку витрат став етап територіальних особливостей (початок XX ст.). Заснування бухгалтерських шкіл у Великобританії, Росії, Франції та Німеччині, всебічно розширило розвиток елементів обліку витрат [9].

Облік витрат у Німеччині був сконцентрований на створенні номенклатури виробничих витрат та вибору методу розподілення загальновиробничих витрат.

Вчені виділили 3 головні напрями обліку витрат: плановий, бухгалтерський і математично-статистичний. Бухгалтерський напрямком обліку витрат був сформований на даних документів і містив ідею, що бухгалтерська методика розподілення витрат являється єдино допустимою, питання викликало лише вибір бази розподілення загальновиробничих витрат. Німецький вчений, О. Шнутгаузен сформулював, що загальновиробничі витрати необхідно розподіляти за таким правилом, що чим більше прибуток від реалізації, тим більше постійних витрат [9, с. 115].

Французька концепція мала за основу юридичний аспект. Вчений П. Гарньє поділив витрати господарської діяльності на нормальні та ненормальні. Науковець відніс до нормальних: експлуатаційні витрати, які прямо слідують із

основної діяльності; експлуатаційні витрати, які прямо слідують із допоміжної діяльності та адміністративні витрати [Ошибка! Источник ссылки не найден.].

Витрати пов'язані зі штрафом та витратами минулих періодів відображаються у ненормальних витратах.

Представниками англійської школи були Е. Колером, Дж. Лі Нікольсоном та Дж. Рорбахом. Перший брав облік витрат за основу бухгалтерського обліку. Першими, хто охарактеризували головну ціль обліку виробництва були Дж. Лі Нікольсон та Дж. Рорбах. Ціллю було обчислення собівартості виробленої ГП, а калькулюванням витрат замінити процедури обліку. Дж. Лі Нікольсон вважав, що калькуляція є самостійною частиною бухгалтерії, що підпорядковується фінансово-бухгалтерським рахункам [Ошибка! Источник ссылки не найден.].

В цей же час теорія калькуляції розвивалася у Росії. Вчений Є. Сіверс запропонував нову класифікацію рахунків, в яких містилися калькуляційні рахунки. Е. Фельдгаузен свідчив про обов'язковість визначення норм витрат та внесення в облік відхилення від норм щомісячно. М. Блатов аргументував обов'язковість обчислення собівартості. Р. Вейцман стверджував, що калькулювання необхідне для формування результатів господарського процесу і для розрахунку собівартості одиниці ГП. З 30-х рр. ХХ ст. в Росії калькуляцію розраховують за даними бухгалтерського обліку [Ошибка! Источник ссылки не найден.].

Четвертий етап («новий час» : середина – кінець ХХ ст.) передбачає облік витрат, як елемента сучасного управлінського обліку [Ошибка! Источник ссылки не найден.].

У 1936 р. Дж. Харріс сформува систему «директ-кост». Дана система, до собівартості включає тільки прямі витрати, це дає змогу визначити найрентабельніший товар та обчислити маржинальний дохід [Ошибка! Источник ссылки не найден.]. Ч. Кларк визначив принципи директ-костингу – методу, за яким до собівартості включаються лише прямі витрати, що дає змогу збільшити об'єми

виробництва та знизити відпускні ціни до розрахункової часткової собівартості. А от метод Д. Хіггінс вважав, що облік витрат треба вводити за місцями їх виникнення, або за центрами відповідальності [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**].

Американські спеціалісти Р. Каплан і Р. Купер розробили метод ABC. Цей метод включає облік витрат за видами діяльності та калькулювання за операціями. Японські вчені розробили та запровадили новітні системи управління витратами: «just-in-time», «target-costing», «kaizencosting». Дані системи націлені на раціональне застосування ресурсів та стратегічне управління з ціллю досягнення цільової собівартості продукції [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**].

Новий період охоплює рамки сьогодення. Характерними рисами даного етапу є удосконалення створеної у новому часі концепції управлінського обліку витрат в умовах використання теперішніх інформаційних систем і технологій.

Щодо поняття «виробничі витрати», то історія економічної теорії свідчить, що поняття «виробничі витрати» вперше стало більш зрозумілим у XVII ст. у творчості І. Петті. Його «Трактат про податки та збори» (1662 р.) розкрив теорію складу витрат виробництва і сформував закон вартості. Пізніше, у 1776 р. реформатор-феодаліст Жак Тюрго розглянув питання про процес формування вартості, грошей і цін у своїх «Роздумах про створення та розподіл багатств». Ця робота поклала початок тодішній рефлексії системи бухгалтерського обліку щодо витрат, результатів та інших об'єктів, стала основою для роздумів науковців. [**Ошибка! Источник ссылки не найден.**, с. 12].

Що стосується змісту витрат виробництва, Маркс вказував, що з соціальної точки зору вони розглядаються як фактичні витрати виробництва, у тому числі витрати на життя, які відображаються в засобах виробництва, що виробляють працю. А для капіталіста це частина товарної вартості, яка

компенсує ціну спожитих засобів виробництва і спожитої робочої сили; це частина товарної вартості, яка повертає лише вартість товару капіталісту [8, с 12].

На думку Вільяма Сільвера, представника британської школи політичної економії, собівартість продукції складається з двох елементів — праці та капіталу. Вони є першим кроком у кількісному представленні вартості в процесі обміну, хоча недоступність і корисність товару суттєво впливає на його оцінку. Вартість утворюється за рахунок витрат виробництва, до складу яких входять прибуток, відсотки, заробітна плата, є ціновими факторами [8, С. 13].

Тому, розглядаючи історичне становлення поняття «витрати», а точніше «виробничі витрати», можна стверджувати, що з розвитком економічної теорії як науки погляд на ці категорії також змінилося і набуло нового змісту.

У сучасній економічній бухгалтерській літературі існують також різні варіанти тлумачення поняття «витрати». Значення витрат у нормативних джерелах представлено на рис. 1.1.



Рисунок 1.1 – Сутність поняття «витрати» у нормативних джерелах

Джерело: розроблено автором з використанням матеріалів [Ошибка! Источник ссылки не найден., Ошибка! Источник ссылки не найден., Ошибка! Источник ссылки не найден.]

Бухгалтерський метод визначення витрат тісно пов'язаний із значенням собівартості. Собівартість — це грошове відображення загальних витрат підприємства на виробництво та продаж продукту. При визначенні ціни слід використовувати повний показник собівартості, виробничий (урізаний) показник собівартості широко застосовується в господарській діяльності, так як його розрахунок передбачено чинним П(С) БО України і дає змогу приймати деякі управлінські рішення. Податковий метод визначення витрат залежить від наявних відмінностей у податковому законодавстві та чинних П(С)БО. З набуттям чинності податковим законодавством було запроваджено метод

розрахунку прибутку за стандартом бухгалтерського обліку, і різниця в податках була невеликою.

Згідно наведених даних (рис. 1.1) зауважимо, що витрати у нормативно-правових актах України і міжнародному законодавстві інтерпретують майже однаково, отже національні стандарти є наближеними до міжнародних. Це можна розглядати як позитивне явище, так як воно знизить кількість дискусій щодо характеру витрат у разі переходу на звітність за МСФЗ.

Неоднорідність видів витрат, яке вивчалось вітчизняними та зарубіжними науковцями, сприяло появі великої кількості класифікаційних ознак.

Також, вчені Л. С. Стригуль та В. П. Остапенко [54] стверджують, що управління господарською діяльністю організації потребує нинішнього інформаційного забезпечення, важливою частиною якого є дані фінансового стану і фінансових результатів. Перед формуванням фінансових результатів підприємства стоїть комплексний облік, від якості якого залежить достовірність та об'єктивність даних, необхідних для прийняття управлінських рішень. Ось чому здійснення обліку доходів, витрат і фінансових результатів є важливим напрямом діяльності підприємства.

На думку вчених використання системного підходу в організації обліку витрат передбачає вирішення таких задач:

- визначення сутності та ознак класифікації витрат, вивчення впливу організаційних характеристик і технології виробництва на побудову рахунків витрат;
 - аргументування напрямків удосконалення методик обліку витрат (синтетичний, аналітичний) та відображення у звітності;
 - розробка практичних рекомендацій щодо використання інформаційних моделей та впровадження автоматизованого обліку витрат
- [Ошибка! Источник ссылки не найден.]

Потриваєва Н. В. та Кореновська Т. О., вивчаючи правову характеристику обліку витрат для підприємств, дійшли висновку, що для створення привабливого інвестиційного клімату та налагодження зовнішньоекономічних зв'язків вітчизняні підприємства повинні максимально наблизити принципи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів. У той же час без належного внутрішнього нормативного забезпечення система обліку доходів і витрат підприємства не може повноцінно існувати [45].

Дослідники вважають, що для ефективного функціонування бізнесу в умовах ринку необхідний контроль за обліком витрат та його використанням. Сьогодні вітчизняні виробники зобов'язані конвертувати свою фінансову звітність відповідно до вимог МСФЗ.

Кожне підприємство зводить свою діяльність до певного результату – прибутку чи збитку. Облік витрат має відображати достовірні дані про рівні виробництва з метою прийняття необхідних управлінських рішень з приводу використання засобів і предметів праці для об'єктивної оцінки діяльності [45].

Запровадження систематичного обліку фінансових витрат у бізнесі [54] керівництву підприємства потрібна не тільки якісна інформація про розрахункову (затверджену, планову, кошторисну) вартість кожного об'єкта, а й про стан їх фінансування, джерела та фактичні витрати. Через те треба систематично формувати таку інформацію на згрупованих рахунках доходів і видатків, а також субрахунках. Це забезпечить визначення фінансових результатів та накопичення коштів для стимулювання та забезпечення додаткового соціального захисту працівників задіяних у виробництві.

Нормальне функціонування інтегрованої системи фінансової консолідації та обліку доходів і витрат основної діяльності підприємства потребує створення відповідної системи управлінського обліку [54].

Височан О. С. характеризує існуючий підхід до визнання витрат, представлений у П(С)БО 16 «Витрати», досліджує взаємозв'язок між

релевантністю та надійністю інформації залежно від моменту визнання витрат суб'єктів господарювання. Автором встановлено критичні події при визнанні витрат діяльності суб'єктів господарювання та запропоновано теоретичну модель взаємозв'язку між ризиками недостовірної оцінки та інвестиційною привабливістю підприємства при визнанні витрат у різні моменти часу в ланцюжку господарських операцій [Ошибка! Источник ссылки не найден.].

Дослідник доводить, що витрати звітного періоду це зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення ВК підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [Ошибка! Источник ссылки не найден.].

Предметом дослідження К.В. Ілляшенко [18] обрано теоретико-методологічні засади, що відображають облік витрат, та формування фінансових результатів.

Важливим фактором, що впливає на формування витрат, є організація виробництва, тобто форма реалізації, яка тісно пов'язана з технологією виробничого процесу.

Іншим важливим фактором формування собівартості продукції є якість продукції, яка характеризується особливостями виробничих факторів, що визначають їх придатність у процесі виробництва. Підприємство має найкраще технічне оснащення, високий рівень персоналу та супутніх матеріалів, має найбільш рентабельні умови планування виробництва, тому важливо підібрати коефіцієнти якості продукції, що мінімізують собівартість одиниці продукції.

На рівень витрат також впливає те, що використовує фірма - кількість продукції, яку виробляє фірма. Відношення цієї кількості продукції до потужностей виробництва фірми показує рівень зайнятості.

Фактори зайнятості впливають на витрати двома способами. Використання латентного фактора у виробничих підрозділах розраховується шляхом множення його інтенсивної роботи на час виробництва. При більш тривалому виробництві передбачено більше амортизаційних відрахувань і заробітної плати. Підвищена інтенсивність роботи призводить до прискореного зносу агрегату та додаткових виплат працівникам.

Ціни факторів виробництва безпосередньо впливають на витрати, і якщо величина їх фізичних витрат буде постійною в часі, ціни на певні фактори будуть змінюватися. Зростання цін на електроенергію призводить до збільшення витрат на експлуатацію обладнання. У той же час ціни факторів можуть опосередковано впливати на витрати, змінюючи коефіцієнти витрат різних факторів. Наприклад, якщо умови виробництва допускають зміну ресурсів, то в міру зростання цін на деякі фактори виробництва вони можуть бути певною мірою замінені іншими факторами, які мають більш розумну ціну.

Серед наведених чинників є щільний взаємозв'язок та взаємозалежність. Отже, зміна обсягів підприємства, організації та програми виробництва завжди обумовлюють зміни якості виробничих факторів та їх кількості. Водночас слід звернути увагу на те, що кожна зміна рівня витрат призводить до зворотного впливу на якість факторів виробництва.

До факторів які також мають вагомий вплив на формування витрат виробництва, проте в силу своєї природи належать до інших сфер діяльності підприємства відносять: збут продукції та оподаткування, фінансування та кредитування, розвиток і дослідження.

Вся діяльність підприємства у сфері збуту, що забезпечує реалізацію товару на ринку впливає на загальний рівень витрат підприємства [14].

Капіталовкладення пов'язані із виробничими засобами і матеріалами залежать від виду їх фінансування, результатом останнє впливає на загальні витрати.

Діяльність підприємства у сфері дослідження і розвитку спрямовані на покращення якості продукції, факторів виробництва і удосконалення його методів. Таким чином, вони також впливають на рівень витрат.

Узагальнюючи зазначимо, що фактично всі науковці вказують на той факт, що механізм управління та аналітичне забезпечення прийняття рішень стосовно раціоналізації витрат періоду має аналогічну методологічну основу.

Формування витрат діяльності сільськогосподарських підприємств має свої особливості за рахунок того, що не завжди ціна на продукцію перевищує виробничі витрати. Тобто, еластичність завжди нижча, ніж еластичність попиту на промислову продукцію, до того ж ціни на сільгосппродукцію формуються в умовах чистої конкуренції, а ціни на ресурси для підприємства галузі – в умовах недосконалої конкуренції.

У сучасних умовах господарювання формуються різні види витрат виробництва, кожен з яких дає певну інформацію про ефективність сільськогосподарського виробництва. Основними факторами впливу на витрати діяльності є зовнішні і внутрішні. Зовнішні фактори, як платоспроможний попит населення і рівень конкуренції, впливають на витрати обігу лише опосередковано, через обсяг реалізації продукції і зміну цін на них. Внутрішні економічні групи факторів, пов'язані з матеріально-технічною базою, працею, товарними ресурсами, впливають на витрати обігу як прямо, так і опосередковано – через обсяг і структуру реалізації продукції.

Методика та організація обліку витрат від діяльності визначається, перш за все, відповідним інформаційним забезпеченням, що є доволі актуальним, оскільки інформація про витрати діяльності є головною самого облікового процесу.

На основі проведеного вище аналізу сутності витрат у нормативній, економічній та обліковій літературі встановлено, що витрати – це показник ефективної діяльності господарюючого суб'єкта, який відображає зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, достовірно оцінених, виражених в грошовій формі та здійснених протягом року підприємством для досягнення поставленої цілі.

Отже, з плином часу значення дефініції «виробничі витрати» набуло суттєвого зростання. Саме тому склалися найрізноманітніші підходи до класифікації витрат.

До проблем систематизації видів витрат виробництва в економічній теорії та бухгалтерському обліку тривалий час проявлявся істотний інтерес, тим не менш, цілісної класифікації витрат, яка б стала універсальною для всіх користувачів інформації, на сьогодні не існує. Унаслідок цього в процесі своєї діяльності підприємства застосовують різні класифікації витрат. Крім того, існують деякі відмінності щодо їх обґрунтування в різних державах світу.

Важливим є те, що необхідно систематизувати витрати таким чином, щоб обрана класифікація якомога тісніше і достовірніше співіснувала із поставленими завданнями та напрямками їх здійснення в процесі організації управління.

Оскільки науково аргументована класифікація витрат згідно з виявленими однорідними особливостями є важливою для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції, то доцільно ознайомитися та проаналізувати підходи різних учених-дослідників до систематизації витрат.

Аналіз наукових робіт провідних дослідників щодо питання класифікації витрат дозволив виділити основні, на наш погляд, класифікаційні ознаки, зокрема було з'ясовано, що таких ознак існує багато, кожна з них застосовується для досягнення окремих цілей. Це пояснюється тим, що всі підприємства мають різні фінансові, маркетингові та технічні особливості. З одного боку, це лише

ускладнює облік витрат підприємства, а з іншого – дозволяє максимально ефективно організувати їх облік з метою подальшого аналізу .

У практиці українських бухгалтерів основною вважається класифікація за економічними елементами та статтями калькуляції, оскільки вона є найбільш загальною, не відбиває конкретної інформації. Потрібно пам'ятати, що врахування особливостей підприємства призводить до більш ефективного управління витратами.

Пропонуємо згрупувати найбільш поширені, на наш погляд, класифікаційні ознаки та розташувати їх згори донизу таким чином: від тих, за якими види витрат передають найбільш загальну інформацію, до тих, за якими вони передають найбільш конкретну інформацію (рис. 1.2). Це дозволить обрати ту класифікаційну ознаку, яка необхідна конкретному підприємству, залежно від того, наскільки детально воно планує розкривати в обліку та звітності інформацію про витрати.

Вагому роль у фінансовому та управлінському обліку виконує характер зв'язку витрат з певним об'єктом: видом продукції, підрозділом, центром відповідальності або витрат.

Відповідно до класифікації, відносно об'єкта (ця характеристика також визначається як віднесення витрат і ступінь передачі вартості на продукт) витрати поділяються на прямі витрати та непрямі витрати. С. Голов [12] наголошує на залежності вартості від об'єктів витрат, причому для різних об'єктів вартість може бути прямою або прямою.

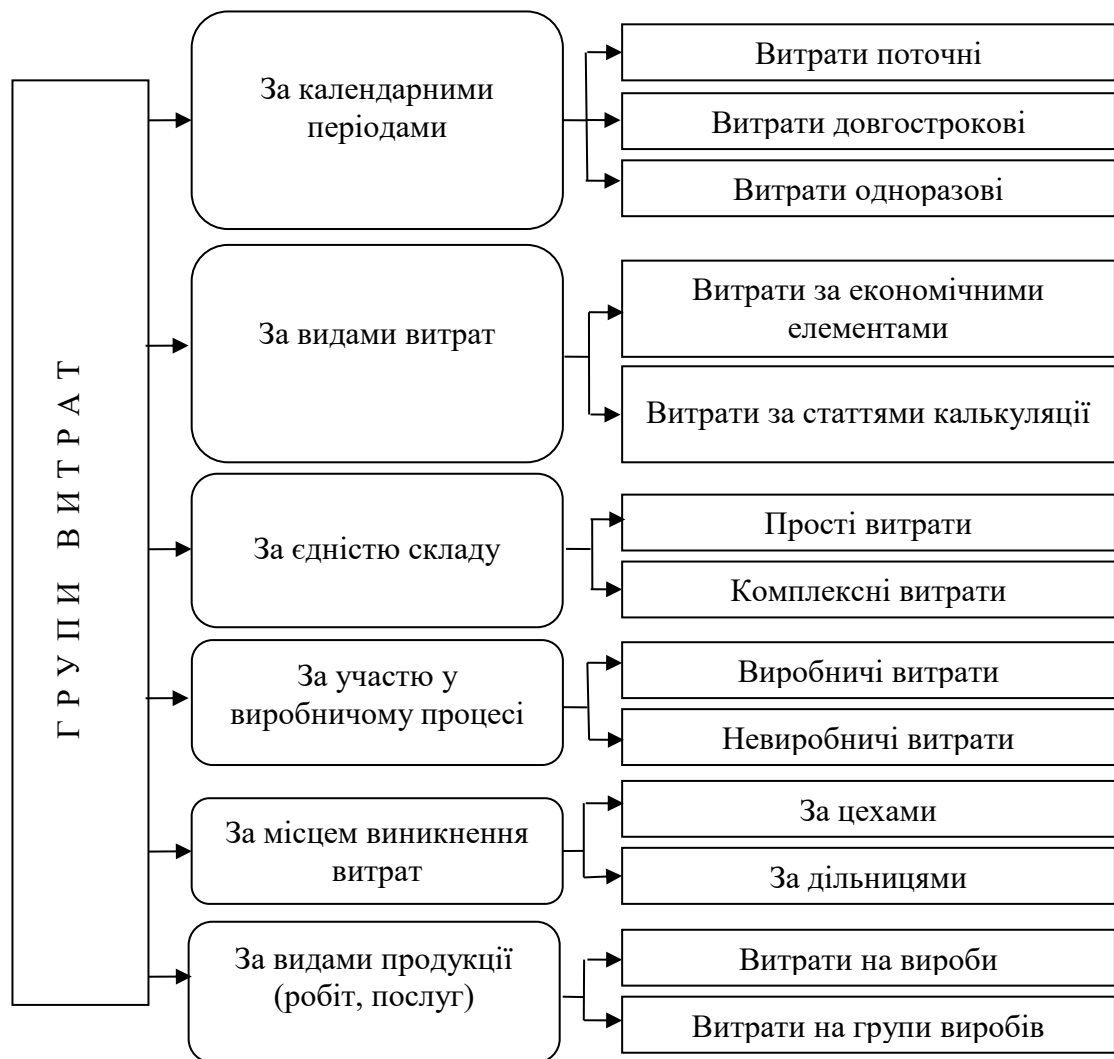


Рисунок 1.2 – Класифікація витрат за видами

Джерело : побудовано автором з використанням ідеї [Ошибка! Источник ссылки не найден.]

Що стосується собівартості виробничого процесу, то собівартість поділяється на основні витрати (безпосередньо пов'язані з виробництвом) і непрямі витрати (пов'язані з процесом управління підприємством, у тому числі виробництвом). Незважаючи на принципову відмінність, поділ витрат на основні та непрямі витрати, прямі та непрямі витрати як синоніми тісно пов'язані. Найчастіше основними витратами є прямі витрати і непрямі витрати - у вигляді непрямих витрат.

Підсумок різних наукових точок зору свідчить про те, що за характером поведінки або впливу виробничі витрати поділяють на постійні та змінні. Розрізняють також змішані, напівзмінні та напівпостійні, умовно-змінні та умовні та інші витрати.

Постійні витрати переносяться на витрати виробництва і визнаються корисними за умови, що всі технічні можливості виробничого об'єкта використовуються найбільш ефективно. У разі недовикористання потужностей вони визначаються як шкідливими і поділяються на кількісні і якісні, резервні та зайві.

Привернула увагу класифікація витрат, пов'язаних із витратами виробництва. Вона містить дві складові: витрати на товар та витрати періоду. Класифікаційні ознаки також визначаються як «стосуються готової продукції», «залежно від капіталізації або норми прибутку протягом звітного періоду», «сортування за коефіцієнтами витрат протягом періоду отримання прибутку», «стосуються реалізації», «собівартість товару та витрати звітностного періоду», «вартість виробництва та звітного періоду».

Важливо зазначити, що відповідно до цієї класифікації поділ витрат здійснюється на основі характеристик методу, який використовується для визначення віднесення витрат до собівартості реалізованих товарів (товарів, робіт, послуг). За економічним змістом (за видом витрат, економічною однорідністю) розрізняють собівартість за економічними елементами та вартість за статтями обліку витрат.

За ступенем однорідності або єдністю складу витрат бувають одноелементними та комплексними. Традиційно, як приклад комплексних витрат є загальна собівартість продукції, яка включає майже всі елементи [22].

Крім перелічених вище груп, у фінансовому обліку розрізняють такі класифікаційні ознаки: за центром відповідальності (звідки виникає вартість),

типом продукту (робіт, послуга), календарним періодом (час), доцільною вартістю та видом діяльності.

Варто відзначити класифікацію витрат за видами процесу діяльності, яка базується на процесі управління підприємницькою діяльністю, і яка має в основі постійне порівняння витрат і результатів. За цією рисою витрати поділяються на постачальницько-заготівельні, виробничі, фінансово-збутові та організаційні.

Тому можна сказати, що існує багато класифікацій витрат, і кожен автор і науковець, який досліджував цю проблему, склав класифікацію витрат на власний розсуд відповідно до поставлених завдань і цілей. Додамо також, що в бізнесі нереально мінімізувати витрати без належної категоризації та ефективних методів управління.

1.2 Законодавчо-нормативне регулювання обліку витрат у вітчизняній практиці

Система обліку витрат і доходів сучасних підприємств невіддільна від її належного правового забезпечення, яке формується з часів незалежності країни і знаходиться в процесі постійних реформ, що супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими факторами.

Нормативне забезпечення бухгалтерського обліку – це сукупність нормативно-правових актів вищих державних міністерств (законодавчої і виконавчої), Міністерства фінансів України, інших міністерств і відомств, фактично кожного підприємства, що забезпечує належне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності та економічного забезпечення контролю в нашій країні [15].

Усю систему нормативно-правових актів щодо регулювання обліку собівартості сільськогосподарської продукції в Україні можна представити 5-рівневою структурою (рисунок 1.3). Таким чином, законодавство про облік витрат починається на першому рівні Конституції України.

На другому рівні бухгалтерський облік регулюється законодавством України, указами Президента України та постановами Верховної Ради України відповідно до Конституції та законів України, постановами Кабінету Міністрів України, зокрема Законом України «Про Бухгалтерський облік та фінансову звітність»[46], що є основою системи регулювання, та створює єдину правову та методологічну базу бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.



Рисунок 1.3 – Структура законодавства, що регулює бухгалтерський облік витрат на виробництво продукції

Джерело: побудовано автором

Регламент бухгалтерського обліку третього рівня — це національні стандарти та положення, сформульовані відповідно до вимог законодавчої бази

другого рівня. Як описано в статті 7 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» визначено, що Положення (стандарти) з питань розробки державного бухгалтерського обліку, фінансової звітності та інших нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та фінансової звітності покладаються на методологічну раду, яка діє дорадчим органом при Міністерстві фінансів України.

Четвертий рівень регулювання базується на організації та веденні стандартів бухгалтерського обліку окремих видів діяльності, що розробляються профільними міністерствами та відомствами з урахуванням особливостей діяльності, технології виробництва, послуг та виконання посадових обов'язків.

Розробка положень 5 рівня є обов'язком керівництва організації.

У кожній галузі економіки присутні власні характерні особливості для відображення одних або других операцій у бухгалтерському обліку. Ці відмінності можуть не бути суттєвими, але потрібно керуватися та знати, як правильно відображати кожну господарську операцію на підприємстві. В іншому випадку суб'єкт господарювання може понести відповідальність перед податковими органами, інвесторами та акціонерами, клієнтами та іншими особами пов'язаними з підприємством.

Діяльність агробізнесу базується ще й на інших документах: Господарському кодексі України [14], Податковому кодексі України [42], Цивільному кодексі України [60], НСБО, МСФО та інших.

Відповідно до п. 138.1 ПКУ до витрат, які враховуються при обчисленні того, що оподатковується, належать: операційні витрати, визначені згідно з пп. 138.4, 138.6-138.9, 138.11 ПКУ; Інші витрати, визначені пп. 138.5, 138.10-138.12, 140.1 та ст. 141 ПКУ [42].

Принципи формування обліку інформації про витрати для сільськогосподарських підприємств та їх розкриття у фінансовій звітності

визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку П(С)БО 16 «Витрати» (далі П(С)БО 16 «Витрати»), згідно з яким витрати визначаються як вибуття активу або зменшення економічної вигоди у формі збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення ВК (крім капіталу, зменшеного власником шляхом вилучення або розподілу капіталу)[11].

Об'єктом витрат є вид продукції, роботи, послуги чи діяльності підприємства, а витрати, пов'язані з їх виробництвом (виконанням), необхідно визначити.

В Україні декларується, що П(С)БО обов'язково базується на Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), та «не суперечить міжнародним стандартам» (ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Таблиця 1.1 Особливості відображення категорії «витрати» у стандартах бухгалтерського обліку

Порівняльна ознака	ПСБО 16 «Витрати» НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи»
Визначення витрат	Визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди	Витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів
Класифікація витрат	Витрати класифікують залежно від виду діяльності, в якому вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат. А також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні витрати	Розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності організації, та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю

Джерело: узагальнено автором

Слід також зауважити, що МСБО не розкривають алгоритм бухгалтерських процедур. Вони задають загальні правила оцінки та представлення даних у фінансовій звітності. Міжнародні стандарти є рекомендованими та є міжнародними еталонами для гармонізації та стандартизації глобального обліку та фінансової звітності.

МСБО не містять правил щодо оцінки витрат для підприємств, які спеціально викладені в окремому стандарті. Поняття витрат використовується в МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати за позиками», МСБО 38 «Нематеріальні активи»[37] та ін.

П(С)БО та МСБО мають майже однакове визначення поняття «витрати», але більш детально визначення витрат описано в національному стандарті. Визначення витрат за національними стандартами в основному те саме, що твердження витрат за міжнародними стандартами. До витрат зазвичай відносять споживання ресурсів (фінансів, запасів, основних засобів тощо) у бізнес-процесі, включаючи: собівартість проданих товарів, заробітну плату, комунальні послуги, амортизацію та інше. До того ж, згідно з МСБО, витрати включають збитки від інших операцій (продаж ОЗ) і подій (стихійні лиха), крім того, нереалізовані збитки (збитки через курсову різницю і тд) [37].

Витрати визнаються у фінансовій звітності, коли відбувається зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язане зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, які можна достовірно оцінити. Це значить, що витрати (нарахована заробітна плата) або зменшення активів (продаж товарів) визнаються одночасно з визнанням зобов'язань [37].

Витрати бізнесу відносяться до періоду, в якому вони фактично отримані (понесені). Доходи та витрати, пов'язані з однією і тією ж операцією чи подією, визнаються одночасно; цей процес часто називають відповідністю доходів і

витрат. Наприклад, матеріальні витрати, заробітна плата та накладні витрати, що входять до складу витрат на виробництво, визнаються витратами в момент отримання доходу від продажу цього товару. Іноколи важко встановити прямий зв'язок між витратами і доходом [37].

Якщо очікується, що економічні вигоди будуть отримані протягом кількох звітних періодів, і важко визначити їх зв'язок із виручкою за певний період, витрати відображаються (у формі амортизації) систематично та обґрунтовано розподіляються на відповідні звітні періоди.

Витрати слід негайно визнавати у фінансовій звітності, якщо вони не дають майбутніх економічних вигід; економічні вигоди не були досягнуті або більше не визнаються як актив балансу; зобов'язання виникають, але не визнаються як актив.

Отже, згідно з МСБО визнання витрат ґрунтується на прямому порівнянні витрат і доходів за певною статтею доходу, що передбачає одночасне визнання доходів і витрат, які виникають безпосередньо або спільно в результаті однієї операції чи іншої події. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», коли власний капітал суб'єкта господарювання зменшується внаслідок вибуття активу або збільшення зобов'язання, він нараховується на основі відповідної економічної вигоди протягом звітного періоду.

Існують відмінності в класифікації та групуванні витрат: Міжнародні стандарти засновані на загальноприйнятій практиці розрізнення статей витрат, що виникають у ході звичайної діяльності організації, що звітує, і тих, що не пов'язані з повсякденною діяльністю. У П(С)БО 16 «Витрати» здійснюються відповідно до видів діяльності, класифікуються економічні елементи та статті витрат. А також віднести прямі та непрямі витрати, змінні та постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулого та майбутнього періодів, виробничі та невиробничі витрати.

Міжнародні стандарти не лише узагальнюють досвід різних країн, а й позитивно впливають на розвиток національних систем обліку та звітності. Аналіз змісту національних положень показує, що вони потребують постійного розвитку та вдосконалення у відповідь на зміни в економіці країни.

Оскільки міжнародні стандарти постійно змінюються, вони все більше відрізняються від національних. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» П(С)БО не може суперечити міжнародним стандартам, і в майбутньому слід очікувати відповідних змін у стандартах бухгалтерського обліку та оцінки витрат [46].

У національних стандартах витрати обліковуються як зменшення активів або збільшення зобов'язань. Витрати визнаються витратами за певний період, а дохід, який вони створюють, визнається одночасно. Витрати, які безпосередньо не пов'язані з доходами за період, відображаються у складі витрат, здійснених за звітний період. Якщо актив забезпечує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, витрати визначаються систематичним розподілом вартості між звітними періодами (амортизація).

У НП (С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» витрати визнаються як зменшення економічної вигоди у вигляді вибуття активу або збільшення зобов'язання, що приводить до зменшення ВК (крім зменшення належним чином капіталу його власником, а саме вилучення або розподіл) [16].

Нормативним документом щодо організації та ведення бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання в Україні визначено, що окремі види діяльності (операції, фінанси та інвестиції) необхідно вести за різними видами діяльності. З цією метою розроблено план рахунків від 30.11.99 1291 [41] та опис плану рахунків про застосування активів, капіталу, зобов'язань і господарських

операцій підприємств і організацій [19] для формування інформації про витрати використовують такі рахунки 90 «Витрати на збут», 91 «Непрямі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати».

Деякі рахунки бухгалтерського обліку передбачені для обліку витрат фінансової діяльності (Рахунок 95 «Фінансові витрати») та інвестицій - частини фінансових інвестицій (Рахунок 96 «Втрати капіталу від участі» і частина рахунку 97 «Інші витрати» - Реалізовані фінансові інвестиції вартість).

Згідно із П(С)БО 16 «Витрати» витрати визнаються в бухгалтерському обліку разом із зменшенням активу або збільшенням зобов'язання, що зменшує ВК (крім зменшення капіталу через те, що відбулось вилучення або розподіл капіталу власником), за умови, що ці витрати можна достовірно оцінити.

Відповідно до П(С)БО 16, «Витрати» підприємства відображаються на рахунках категорії 9 (рисунок 1.4).

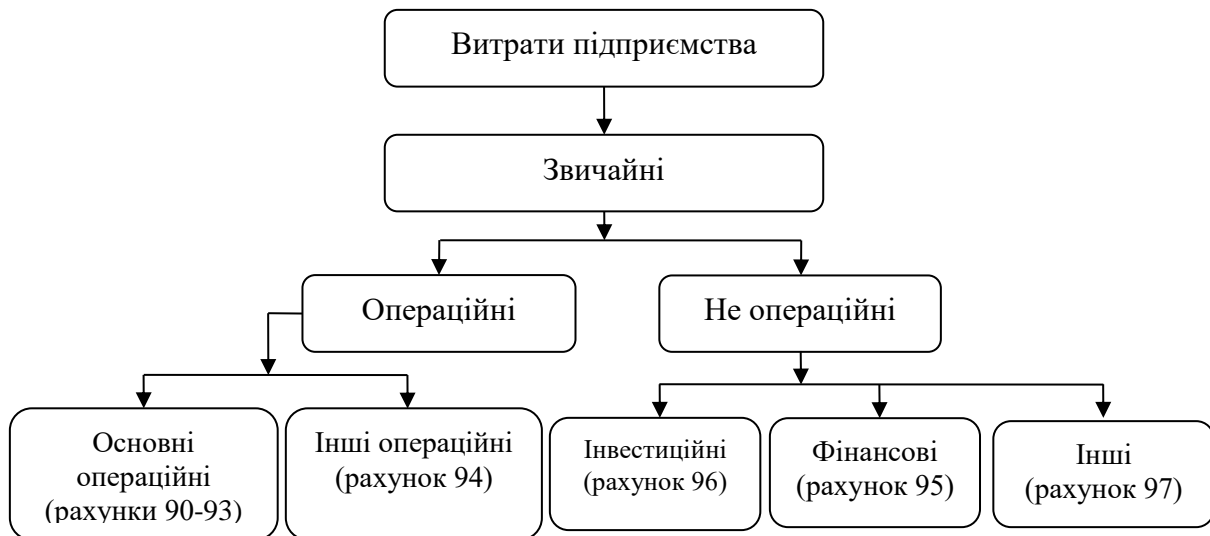


Рисунок 1.4 – Структура рахунків обліку витрат діяльності сільськогосподарських підприємств

Джерело: побудовано за даними [46]

Відповідно до рекомендацій щодо планування, обліку та методики калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських

підприємств, затверджених наказом Міністерства сільського господарства України від 18.05.2001 р. № 32132 [28], калькуляція сільськогосподарської продукції повинна забезпечувати ефективне, достовірне та повне отримання даних про все підприємство та його окремі структурні підрозділи (бригади, магазини, господарства тощо).

Облік витрат залежить від встановленої класифікації видів господарської діяльності. Згідно з чинним П(С)БО основним видом діяльності є підприємницька діяльність, пов'язана з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), яка є основною метою бізнесу та забезпечує більшу частину доходу.

Операційні витрати підприємства включають витрати на виробництво продукції, витрати на управління, витрати на збут та інші операційні витрати.

Витрати на збут та адміністративні витрати не включаються до собівартості цієї продукції, тобто витрати за межами собівартості виробництва, не є витратами собівартості товару.

Витрати виробництва включають прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та непрямі витрати (асигнування). Прямі та непрямі витрати необхідно врахувати за видами продукції, щоб основні витрати можна було відобразити за секторами: прямі за типом продукції основного та вторинного виробництва; непрямі; виробничий брак.

Операційні витрати включають інші операційні витрати на додаток до витрат основної діяльності. Відповідно до чинних П(С)БО, інші операційні витрати включають збитки від операційних курсових різниць (тобто зміни курсів валют за операціями, активами та зобов'язаннями, пов'язаними з операційною діяльністю підприємства), втрати від знецінення запасів, втрати від нестачі та збитки від псування майна, штрафи, пеня, та інші операційні витрати, що не є витратами звітного періоду і не включаються до собівартості продукції. Витрати

на збут, адміністративні та інші операційні витрати - це витрати періоду, в якому вони понесені.

Тому для обліку та калькуляції собівартості продукції призначено рахунок 23 «Виробництво». Дебет рахунку 23 «Виробництво» відображає прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також загальновиробничі витрати, а кредитом - сума фактичних витрат на виробництво готової продукції. Тому підприємства в бухгалтерському обліку ведуть належний облік витрат і результатів, які оформляються на підставі бухгалтерських документів.

Основним документом є письмова довідка, яка фіксує та підтверджує господарську операцію, а також включає розпорядження та дозволи керівництва на здійснення операції. Порядок організації, приймання та збереження оригіналів документів регулюється Положенням «Про документальне забезпечення бухгалтерського обліку», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 4 травня 1995 р. N 88 [47].

Первинний документ, що надає юридичну силу та доказовість, має такі обов'язкові реквізити: назву підприємства, від імені якого складено документ, назву документа, код формату, дату та місце, зміст операції та її заходи, особу відповідальну за здійснення господарської операції та складання основного документа, найменування осіб яких допущено до здійснення господарської операції, та їх особистий підпис.

28 березня 2013 року Мінфін затвердив № 433[34] рекомендації для заповнення форм фінансової звітності. За їх словами, при складанні фінансової звітності компанії можуть визначити склад статей, які розкривають інформацію.

Сучасні форми бухгалтерського обліку, які використовують українські підприємства, установи та організації, є: меморіальні ордери, журнали, спрощенні, автоматизовані (комп'ютерні).

Регістр бухгалтерського обліку призначений для накопичення, групування та узагальнення в хронологічному, систематизованому або комбінованому порядку відомостей про господарські операції, що містяться в основних документах, прийнятих до обліку, які повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- ім'я файлу (таблиця);
- дата і місце підготовки;
- назва сільськогосподарського підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст і обсяг операції, одиниця виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарських операцій, та їх відповідне оформлення;
- особисті підписи або інші дані, які можуть ідентифікувати осіб, причетних до транзакції.

Реєстр бухгалтерського обліку складається щомісячно і підписується виконавцем і головним бухгалтером або особою, яка веде бухгалтерський облік сільськогосподарського підприємства.

Тому, дослідивши правові та нормативні аспекти та теоретичні основи обліку витрат виробництва, звернемо увагу, що витрати відіграють значну роль у функціонуванні бізнесу. Вони спрямовані для виконання конкретних задач і досягнення поставлених цілей.

Аналіз методів інтерпретації витрат у нормативній, економічній та бухгалтерській літературі показує, що витрати є показником ефективної діяльності суб'єкта господарювання, що відображає зменшення економічної вигоди або збільшення зобов'язань, у вигляді вибуття активів які оцінені у коштах, які компанія заробила протягом року для досягнення своїх цілей.

Групуючи класифікації витрат у порядку від більш загальних до більш детальних, можна вибрати на основі розміру бізнесу та його цілей, завдань, які в

свою чергу створюють інформацію про витрати на основі вимог бухгалтерського обліку та звітності, спеціально до кожного суб'єкта господарювання.

Бухгалтерська діяльність в Україні регулюється достатньою кількістю законодавчих та нормативно-правових актів, які в свою чергу дозволяють фіксувати всі господарські операції, пов'язані з виробництвом та використанням продукції та здійснювати ефективний контроль у кожній сфері.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДОЛОГІЯ ЗАСТОСУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ, ЯК ІНСТРУМЕНТУ СТВОРЕННЯ ЦІЛІСНОЇ ТА ЕФЕКТИВНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ

2.1 Моделювання та методика аналізу факторів впливу на вибір альтернативного варіанту облікової політики витрат підприємства

Нормативним документом у сфері управління економічної та фінансової політики суб'єкта господарювання, зокрема в управлінні витратами на рівні підприємства, є облікова політика.

Структурно облікова політика включає в себе три складові: принципи обліку (правила, визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Ошибка! Источник ссылки не найден.], за якими оцінюють, реєструють господарські операції та відображають їх результати у звітності підприємства), методи обліку (способи і прийоми, за якими господарські операції відображають в обліку) та процедури обліку (форма ведення обліку, робочий план рахунків, документообіг і технологія обробки облікової інформації, перелік звітних форм, методика аналізу результатів обліку та прийняття управлінських рішень).

У наукових джерелах сутність облікової політики інтерпретується по-різному. МСБО 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки» виражає облікову політику як конкретні принципи, принципи, угоди, правила та практики, що використовується суб'єктами господарювання при складанні та поданні фінансової звітності[37]. В Україні підприємства самостійно визначають власну ОП як сукупність принципів, методів і процедур складання та подання фінансової звітності[46].

Крім того, облікова політика регулює формування вартості основних показників фірми (рис. 2.1). Слід зазначити, що в процесі формування облікової політики неминучим є певні недоліки (табл. 2.1).



Рисунок 2.1 – Функції облікової політики у відображенні обліку господарських процесів на сільськогосподарських підприємствах

Джерело: узагальнено автором

Таблиця 2.1 Недоліки формування облікової політики на вітчизняних підприємствах

Існуючий стан	Причини недоліку	Наслідки
Орієнтація облікової політики на максимальне використання податкових правил	Фіскальний характер звітності	Недостатньо інформації для цілей управління
Шаблонний характер облікової політики	Не зацікавленість керівництва у документі для цілей управління	Формальне виконання вимог бухгалтерських стандартів
Використання методів обліку, передбачених «за замовчанням»		Відмова від вибору альтернативних варіантів оцінки та методів обліку
Ігнорування інформаційних потреб менеджменту організації	мінімізація витрат на організацію бухгалтерського обліку	Приймання неефективних управлінських рішень

Джерело: узагальнено автором

Зазвичай, до створення облікової політики, як до документу локального рівня, на малих і середніх вітчизняних підприємствах сталять дещо поверхнево.

Виправлення негативної ситуації можливе на основі введення фінансового і управлінського обліку з ціллю організації ОП в контексті цілей управління та оптимізації витрат організації.

Тобто розробка та коригування ОП на фірмах, які діють в умовах ринку, потребує запровадження виважено методу її моделювання. Процес декількох етапів моделювання ОП наведено на рис. 2.2.

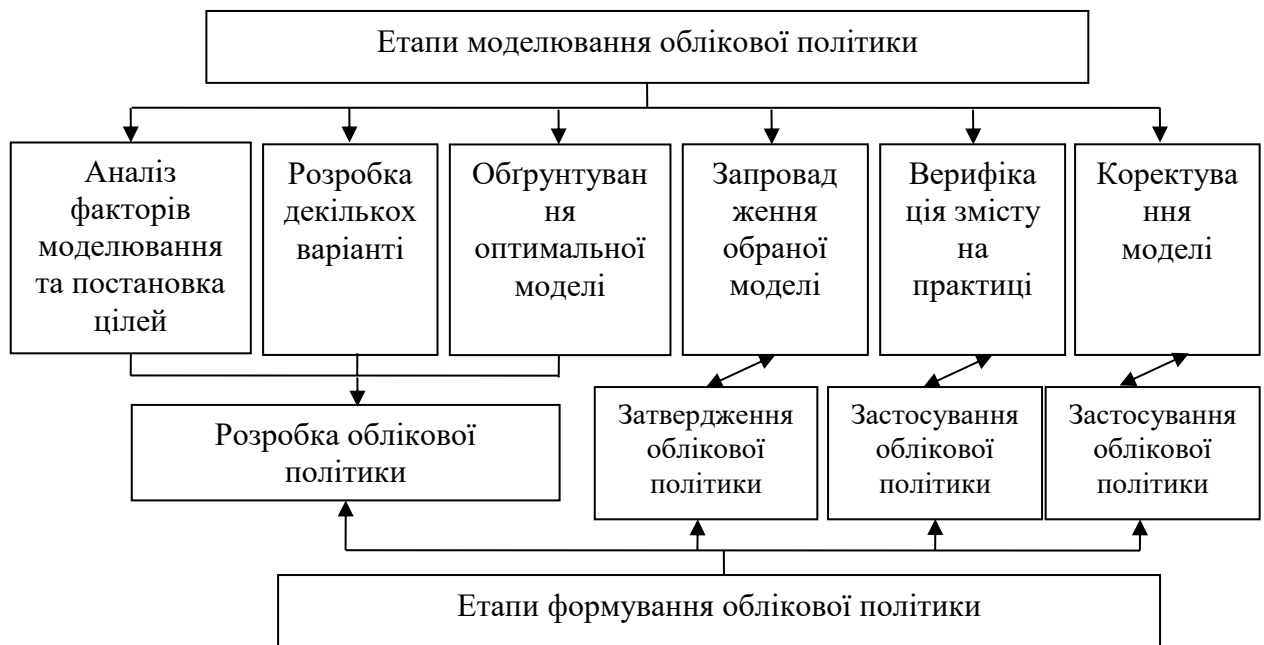


Рисунок 2.2 Взаємозв'язок етапів моделювання і формування облікової політики в управлінні підприємством

Джерело: узагальнено автором на основі пропозицій [Ошибка! Источник ссылки не найден., Ошибка! Источник ссылки не найден.]

Моделювання як спосіб впровадження варіативності в ОП організації вимагає більшої уваги з боку бухгалтерів та їх керівництва. На першому етапі формуванні моделі за допомогою ОП суб'єктам господарювання необхідно враховувати цілий набір чинників впливу, які показано на рис. 2.3.

Основою аналізу є вибір оптимальної моделі, продиктованої нормативно-правовим документом бухгалтерського обліку та керівником підприємства. У зв'язку з цим необхідно управляти та керувати призначенням об'єкта та ставити

завдання через цілі (змінюючи його властивості, характеристики, склад тощо)
[27].



Рисунок 2.3 – Аналіз складу факторів, що впливають на формування облікової політики суб'єктів господарювання

Джерело: узагальнено автором

Облікова політика на ділянці обліку витрат повинна відповідати вимогам розкриття організаційно-технічного та методологічного аспектів.

Організаційно-технічний аспект формується з метою обліку витрат і складається з таких позицій: робочого плану рахунків з метою фінансового та управлінського обліку; система внутрішньої звітності.

До методологічних аспектів облікової політики належать:

- вибір методу нарахування амортизації за ОЗ та нематеріальними активами;
- визначення термінів корисної експлуатації об'єктів (ОЗ та нематеріальних активів);
- відображення в обліку витрат на ремонт ОЗ;
- визначення ліміту вартості майна, що підлягає обліку у складі матеріально-виробничих запасів;
- вибір способу оцінки матеріалів, які використовуються при наданні послуг;
- вибір способу групування та списання витрат;
- вибір складу статей калькуляції;
- визначення переліку центрів витрат;
- встановлення контрольованих витрат щодо кожного центру витрат;
- вибір варіанта зведеного обліку витрат за виробництво;
- критерій розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку та калькулювання;
- вибір методів обліку витрат за виробництво і калькулювання собівартості продукції;

- вибір способу оцінки НВ;
- облік дебіторської і кредиторської заборгованості.

Окреслимо проблеми організації фінансового та управлінського обліку на малих і середніх підприємствах України:

- недостатність деталізованих та перевірених відомостей про витрати з технологічних операцій;
- значні трудовитрати через паралельний облік витрат у фінансовому та управлінському обліку;
- проблема при перенесенні аналітичних даних до управлінського обліку;
- для різних користувачів фінансова та управлінська звітність містить різні цифрові дані за одним і тим же показниками;
- можлива несумісність облікової політики основного підприємства та філіалів або дочірніх підприємств;
- розроблення облікової політики, основні засади якої підпорядковані офіційному законодавству відповідно до тих цілей, які ставить перед собою держава (а саме, збір податків). У певних (досить вузьких) межах організація може вибрати найбільш доцільні з запропонованих державою варіантів обліку. Проте, потреб управління підприємства, однією з функцій якого є прийняття рішень на основі максимально точної оцінки господарського стану організації, необхідно розробити індивідуальні основи обліку;
- основною формою доведення інформації про результати діяльності виробничих та інших підрозділів до вищого керівництва є щотижневі звіти керівників підрозділів;
- інформаційна база для потреб фінансового обліку відбиває показники загалом по організації.

Виявлені недоліки можна усунути за інтегрованого підходу до формування облікової політики витрат. На рисунку 2.4. наведено методичні рекомендації

щодо формування облікової політики, як активного інструменту управління витратами.

В основу запропонованих напрямів розвитку облікової політики запропоновано процедури та способи формування якісної інформації для потреб управління, здійснення моніторингу та аналітичної діагностики витрат.

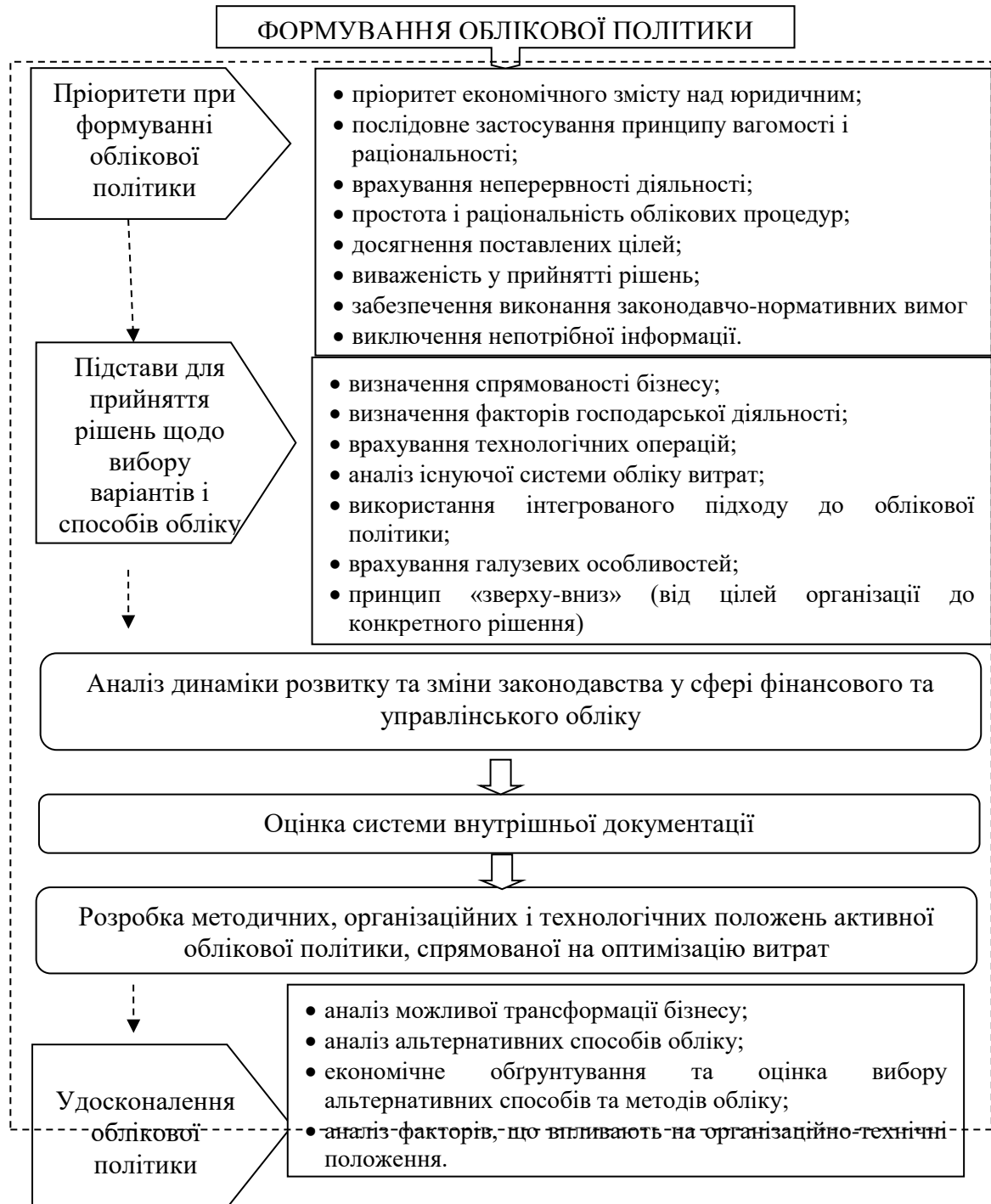


Рисунок 2.4 – Формування облікової політики для цілей управління витратами

Джерело: узагальнено автором

Формування облікової політики витрат господарюючого суб'єкту бажано розглядати в цілісності та єдності облікового процесу, і, насамперед інтеграційної взаємодії фінансового та управлінського обліку. Принципова схема комунікативного формування облікової інформації у бухгалтерському обліку з метою формування показників фінансової та управлінської звітності представлена на рисунку 2.5.



Вважаємо, саме наведений підхід дозволяє організаціям формувати облікову політику в галузі визнання та відображення витрат з метою фінансового та управлінського обліку з урахуванням вимог раціональності, виходячи з умов господарювання.

Таким чином, облікова політика суб'єкта господарювання може розглядатися як ефективний інструмент управління, професійної оцінки економічних вигод, обґрунтування професійної думки бухгалтера у відповідних господарських ситуаціях.

2.2 Облікова політика у системі управління витратами підприємств аграрної галузі

Облікова політика в сільськогосподарських підприємствах є документом, який засвідчує вибір основних правил та процедур, відповідно до яких формуються показники звітності.

Сільськогосподарська діяльність включає основні виробництва, до яких відносяться галузі рослинництва та тваринництва, допоміжні виробництва, підсобні (промислові) та інші обслуговуючі виробництва і господарства. Діяльність різних виробничих підрозділів передбачає виникнення витрат, відображення їх в обліку, відповідне документальне оформлення, наявність основної, побічної та супутньої продукції, перерозподіл витрат між підрозділами для визначення собівартості та інші особливості технологічних процесів, що відбуваються на конкретних сільськогосподарських підприємствах. Такі особливості сільськогосподарської галузі зумовлюють ведення обліку виробничих витрат і виходу продукції окремо за кожним виробничим підрозділом підприємства.

Облік витрат сільськогосподарських підприємств є однією з найбільш трудомістких та складних ділянок облікового процесу, саме тому в обліковій політиці мають бути визначені критерії, за якими визнаються витрати, наведена їх класифікація; визначені методи їх оцінки та порядок відображення в обліку.

Відмітимо, що в наказ про ОП треба додавати також інформацію, яка відноситься до забезпечення контролю витрат виробництва, формування собівартості ГП, отже варто орієнтуватися не лише на інформаційні потреби бухгалтера, але й на запити всього управлінського персоналу.

Технологія виготовлення продукції сільськогосподарським виробником свідчить про те, що крім основних виробництв в галузі рослинництва та утримання тваринницьких комплексів, значна роль у забезпеченні безперебійного і чіткого функціонування сільськогосподарського виробництва належить допоміжним виробництвам.

Аграрна фірма автономно визначає список об'єктів обліку витрат для окремої виробничої одиниці, які потрібно уточнити в ОП. На сільськогосподарських підприємствах об'єктами обліку витрат можуть бути: галузі, виробничі підрозділи, окремі культури, групи культур, групи тварин, види виробництва.

З ціллю чіткого обліку і контролю за діяльністю виробничих підрозділів, виникає потреба визначення функцій окремих підрозділів сільськогосподарського підприємства (основних, допоміжних та інших виробництв) та визнання їх витрат. Така інформація буде доцільною для внесення в облікову політику, дозволить виокремити об'єкти обліку та визнати витрати таких підрозділів витратами основної діяльності.

Дуже важливим є уточнення методу калькуляції допоміжної продукції та методики калькулювання собівартості продукції окремої виробничої одиниці для планування виробництва, визначення відпускнуої ціни та визначення резерву підвищення ефективності. У порядку облікової політики сільськогосподарські підприємства можуть уточнювати нормативні, попередні, безпорядкові та «котельні» методи обліку витрат відповідно до конкретних умов галузі та вибору об'єктів обліку витрат.

Витрати на виробництво класифікуються бухгалтерським обліком за елементами і статтями витрат. Різні методи оцінки і калькулювання можуть вплинути на статті і структуру звітності, величину прибутку, відповідно, вони можуть привести до різних кінцевих рішень кваліфікованих користувачів фінансової звітності і оцінки господарюючого суб'єкта [7, с. 30].

П(С)БО 16 «Витрати» [11] визначає елементи витрат, тому, на думку вчених і практиків, повторювати їх в обліковій політиці не потрібно. При цьому підприємство самостійно встановлює статті витрат, а в «Методичних рекомендаціях з планування, обліку та калькуляції калькуляції продукції сільськогосподарського підприємства наведено орієнтовний перелік статей

витрат для різних галузей [8]. Тому в ОП сільськогосподарських підприємств треба враховувати потреби відповідного інформаційного менеджменту та особливості побудови вихідних документів та бухгалтерських реєстрів, які використовуються підприємством для визначення статей витрат кожного виробництва.

Непрямі витрати відіграють важливу роль у формуванні витрат на продукцію, інженерно-технічне обслуговування виробничих підрозділів, які на практиці здебільшого розподіляються між продукцією (замовленнями) чи іншими об'єктами відповідно до певної пропорції і відповідно розраховується норма розподілу.

Методика розподілу накладних витрат допоміжних виробництв ускладнюється тим, що всі витрати допоміжних виробництв у складі виробничих витрат сільськогосподарських підприємств є непрямими, тобто потребують розподілу між окремими видами продукції основного виробництва. Тому, в обліковій політиці має бути чітко зазначений порядок розподілу та списання таких витрат.

Визнані та відображені в обліку витрати підприємства пов'язані з нарахуванням та сплатою податків: податку на прибуток, єдиного податку, податку на додану вартість та ін. Загальні засади встановлення, нарахування та сплати податків регулюються Податковим кодексом України. Практика господарюючих суб'єктів свідчить, що особливої актуальності в сучасних умовах набуває правомірність і підстави для визнання податкового кредиту з податку на додану вартість.

Контролюючі органи в процесі податкових перевірок цікавлять, чи всі витрати, понесені підприємством і пов'язані із включенням певних сум до податкового кредиту, можна вважати витратами, пов'язаними з основною діяльністю суб'єктів господарювання. Чи правомірними є такі витрати і суми, що

призводять до зменшення податкових зобов'язань платників податку на додану вартість.

З метою усунення будь-яких протиріч щодо правильності організації обліку виробничих витрат, уникнення податкових ризиків та ефективного управління, пропонуємо відображати в обліковій політиці повну інформацію щодо особливостей діяльності виробничих підрозділів конкретного суб'єкта господарювання та витрати ресурсів на здійснення такої діяльності.

В частині витрат виробничих підрозділів в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств доцільно відображати наступний перелік елементів (табл. 2.2).

Положення Наказу про облікову політику, які стосуються обліку витрат, можуть бути уточнені в окремих додатках [10, с. 475].

Таблиця 2.2 Елементи облікової політики в частині витрат виробничих підрозділів сільськогосподарських підприємств

Елементи облікової політики	Можливі варіанти
1	2
Галузі виробництва (об'єкти обліку)	Рослинництво (види культур), тваринництво (групи тварин) Визначаються функції основних, допоміжних та інших підрозділів щодо виробництва продукції рослинництва та тваринництва
Методи обліку витрат	Встановлюються підприємством самостійно залежно від вибору об'єктів обліку
Умови (критерії) визнання витрат	Зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства. Можлива достовірна оцінка суми витрат
Розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат діяльності	Наводиться розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат діяльності, необхідне для потреб аналітичного обліку
База розподілу непрямих витрат	Розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат

Документальне оформлення операцій	Зазначаються форми первинних та зведених документів, аналітичні форми та внутрішні форми документів, розроблені підприємством самостійно
Робочий план рахунків	Визначаються відповідні субрахунки до рахунка 23 «Виробництво»
Класи рахунків, що використовуються для обліку витрат діяльності	З використанням рахунків класу 8 або 9 «Витрати діяльності»
Об'єкти обліку витрат	Перелік об'єктів обліку витрат — продукції, робіт, послуг або видів діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат
Статті виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) для кожного об'єкта обліку витрат, що використовуються при калькулюванні	Виробнича собівартість продукції складається з таких статей (склад виробничої собівартості обумовлюється для кожного об'єкта обліку витрат): сировина й матеріали; основна й додаткова заробітні плати робітників виробництва; відрахування ЄСВ; змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати
Система обліку витрат на виробництво, метод калькулювання	Облік витрат на виробництво ведеться за нормативним методом

Продовження табл. 2.2

1	2
Перелік та склад постійних і змінних загальновиробничих витрат	Перелік змінних загальновиробничих витрат: витрати, пов'язані з енергопостачанням; амортизація основних засобів загальновиробничого призначення. Перелік постійних загальновиробничих витрат: заробітна плата та інші виплати апарату управління цехами; відрахування на ЄСВ; витрати на опалення, водопостачання та інші послуги третіх осіб з утримання виробничих приміщень; операційна оренда основних засобів загальновиробничого призначення; амортизація основних засобів загальновиробничого призначення; витрати на ремонт обладнання
Нормальна виробнича потужність	Нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обсягу виробництва
Порядок та база розподілу загальновиробничих витрат	Вказуються можливі порядок та база розподілу загальновиробничих витрат

Джерело: сформовано авторами

Зокрема, у додатках може бути зазначено:

- перелік об'єктів обліку витрат та перелік об'єктів калькулювання;
- перелік і склад статей, що використовуються для розрахунку собівартості продукції (робіт, послуг);
- найменування накладних витрат;
- нормальна працездатність господарств, бригад та інших структурних підрозділів;
- найменування адміністративних витрат, витрат на маркетинг та інших статей витрат;
- номенклатура статей адміністративних витрат, витрат на збут, інших витрат;
- детальний перелік документів та перелік основних документів, форма яких затверджується наказом керівника, та перелік основних документів, зведених бухгалтерських документів, бухгалтерських реєстрів, які затверджуються головним бухгалтером;
- контрольний перелік та кінцевий термін подання форм управлінської звітності.

За результатами досліджень методи і прийоми обліку витрат застосовуються при формуванні облікової політики бухгалтерського обліку. Факти підтверджують, що формування відповідної облікової політики має відображати принципи, методи та процедури бухгалтерського обліку, враховувати особливості господарської діяльності окремого підприємства, пристосовуватися до потреб управління та служити гарантією економічної безпеки підприємства за рахунок зниження його податкового ризику.

Запропоновано напрямок оптимізації облікової політики на основі зв'язку та взаємодії фінансового та управлінського обліку та принципів раціональності, важливості та адекватності, зокрема:

- склад факторів, що впливають на формування облікової політики суб'єктів господарювання;

- узагальнено основні проблеми фінансового та управлінського обліку, на цій основі необхідно сформулювати активну облікову політику щодо управління витратами;

- виявлено системність аспектів облікової політики, заснованої на комплексному підході до фінансового та управлінського обліку, у застосуванні методів і прийомів обліку та розрахункових процедур;

- розроблено базову структуру облікової політики підприємства в аграрному секторі для надання дисперсії, сформованої обліковою інформацією для технічного аналізу операційних витрат.

В частині обліку витрат облікова політика сільськогосподарського підприємства впливає на: розмір собівартості продукції рослинництва і тваринництва, прибутку, податку на прибуток, показників фінансового стану суб'єкта господарювання. Тому оптимальна модель облікової політики підприємства створює передумови для максимальної ефективності господарської діяльності, забезпечує обліковою інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Враховання в обліковій політиці сільськогосподарського підприємства особливостей формування виробничих витрат сприятиме розширенню обліково-аналітичного забезпечення управління результатами виробництва, дозволить надавати достовірну та аналітичну інформацію про собівартість продукції, робіт і послуг, підвищить ефективність процесу управління, знизить податкові ризики для підприємства.

РОЗДІЛ 3
ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА У
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПРИВАТНОМУ АКЦІОНЕРНОМУ
ТОВАРИСТВІ «УКРАЇНА»

3.1 Виробничо-економічна характеристика та аналіз фінансового стану підприємства

Землі СПрАТ «Україна» базуються у Доманівському районі Миколаївської області. Керівний центр товариства знаходиться у селі Мостовому. Відстань від районного центру до м. Миколаєва – 102 км. Район належить до посушливої, дуже теплої агрокліматичної зони. Природні та кліматичні умови сприятливі для виробництва сільськогосподарської продукції.

У СПрАТ «Україна» здійснюється виробництво продукції рослинництва та тваринництва. У рослинництві вирощують зернові культури, соняшник, ріпак озимий та кормові культури. У тваринництві відгодовують ВРХ, вирощують та відгодовують птицю, а також здійснюють виробництво молока.

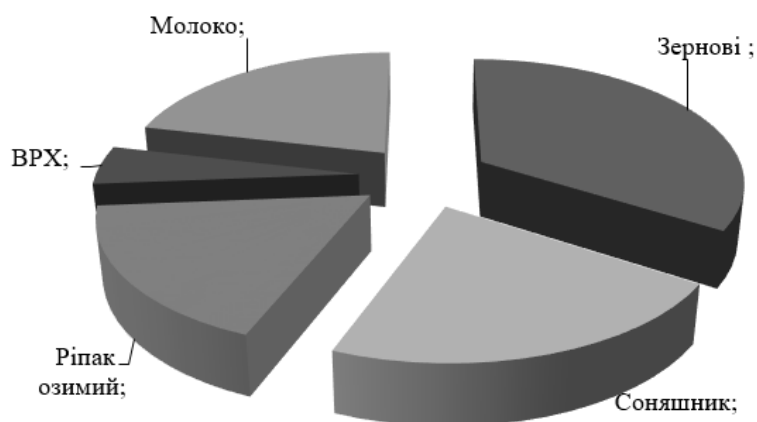


Рисунок 3.1 – Структура доходів від реалізації сільськогосподарської продукції у СПрАТ «Україна, в середньому за 2018-2020 рр., %

Джерело: наведено за даними звітності підприємства

Питома вага виручки від реалізації продукції рослинництва у структурі доходів СПрАТ «Україна» складає 68,5%, тваринництва – 31,5%. Найбільша частка у структурі доходів товариства припадає на виручку від реалізації зерна (рис. 3.1) – 27,5%, питома вага доходів від реалізації соняшнику складає 17,7%, а ріпаку озимого – 14,4%. У тваринництві найбільші доходи сільськогосподарське підприємств отримує від реалізації молока – 17,2%.

У сьогоденних умовах, коли підприємства здобули юридичну та економічну самостійність і несуть повну відповідальність за власні результати діяльності, які, у свою чергу, пов'язані із використанням ресурсів, реалізацією конкурентоспроможної продукції (робіт, послуг) тощо, особливого значення набуває аналіз процесу формування фінансових результатів [Ошибка! Источник ссылки не найден.]. Проаналізуємо складові фінансових результатів об'єкта дослідження (табл. 3.1).

Таблиця 3.1 Динаміка фінансових показників діяльності СПрАТ «Україна»

Показники	Роки			Відхилення (+, -) 2020 р. порівняно з	
	2018	2019	2020	2018 р.	2019 р.

Валовий прибуток , тис. грн	23494,0	7947,0	5087,0	-18407,0	-2860,0
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	54513,0	59728,0	60384,0	5871,0	656,0
Чистий прибуток, тис. грн	18497,0	1732,0	228,0	-18269,0	-1504,0
Середньорічна сума активів, тис. грн	125973,5	161068,0	195132,5	69159,0	34064,5
Середньорічна сума власного капіталу, тис. грн	105786,0	122807,0	121672,0	15886,0	-1135,0
Рівень прибутковості продукції, %	43,1	13,3	8,4	-34,7	-4,9
Рівень прибутковості капіталу, %	14,7	1,1	0,1	-14,6	-1,0
Рівень прибутковості власного капіталу, %	17,5	1,4	0,2	-17,3	-1,2

Джерело: наведено за даними фінансової звітності підприємства

Як показує дослідження (табл. 3.1) валовий прибуток та чистий прибуток у СПрАТ «Україна» в 2020 р. зменшилися порівняно з 2018 р. та 2019 р., в той час як собівартість реалізованої продукції зростає. У звітному періоді чистий прибуток найменший за період дослідження.

Середньорічна сума активів в динаміці збільшується і у 2020 р. складала 195132,5 тис. грн, що на 54,9% та 21,1% більше, ніж у попередні роки. Сума власного капіталу у звітному періоді, на відміну від попереднього показника, менша порівняно з 2019 р. на 0,9%, проте на 15% більша за результат 2018 р.

Використання фінансових ресурсів СПрАТ «Україна» у звітному періоді було не досить ефективним, так як всі коефіцієнти рентабельності зменшилися порівняно з попередніми роками.

Продовжуючи дослідження проаналізуємо фінансовий стан СПрАТ «Україна» (табл. 3.2). До основних показників, які визначаються фінансовий стан підприємства, включають наступне:

- оптимальні розміри власних оборотних коштів, що забезпечують нормальний процес виробництва та збуту продукції;

- наявність власних джерел формування майна підприємства в сумі, достатній для їх охоплення;
- платоспроможність суб'єкта господарювання.

Фінансовий стан вважається стабільним, якщо підприємство у зазначених напрямках досягає необхідних оптимальних параметрів. Якщо ж воно не отримує, наприклад, такого прибутку, який забезпечить збільшення власних фінансових ресурсів, його фінансовий стан не може бути стабільним [Ошибки! Источник ссылки не найден., с. 185-188].

Таблиця 3.2 Стан фінансової незалежності та ліквідності у СПрАТ «Україна»

Коефіцієнти	Норматив	Станом на		Відхилення (+, -)
		31.12.2019 р.	31.12.2020 р.	
Фінансування	<1,0	0,432	0,782	0,350
Автономії (незалежності)	> 0,5	0,699	0,561	-0,137
Стійкості (стабільності)	> 1,0	2,317	1,279	-1,037
Абсолютної ліквідності	0,2-0,3	-0,028	0,019	0,047
Швидкої ліквідності	0,7-1,0	1,335	1,205	-0,130
Покриття	>1	2,634	1,908	-0,726

Джерело: наведено за даними фінансової звітності підприємства

Коефіцієнт фінансування СПрАТ «Україна» станом на 01.01.2020 р. (табл. 3.2) складав 0,432, тоді як на кінець року показник зріс на 0,350. Таким чином, рівень залежності досліджуваного підприємства від запозиченого капіталу зростає. Коефіцієнт автономії станом на кінець 2020 р. зменшився на 0,137 порівняно з початком року, що вказує на зменшення власних коштів, які СПрАТ «Україна» може вкладати у виробництво. Коефіцієнт стійкості на кінець 2020 р. складав 1,279, що менше, ніж на початок року. Тобто, у товаристві зменшується власний обіговий капітал в даний період часу. Всі коефіцієнти відповідають нормативу.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності станом на кінець 2020 р. складав 0,019, що менше рекомендованої норми, таким чином у досліджуваного підприємства

не достатньо найбільш ліквідних коштів, щоб погасити частину поточних позикових зобов'язань, які можуть бути при необхідності погашені негайно. Коефіцієнти швидкої ліквідності та покриття станом на 31.12.2020 р. більші нормативного значення, що вказує на потенційну можливість підприємства оплатити власні рахунки. Проте, порівняно з початком року, обидва коефіцієнти зменшились. Таким чином, СПрАТ «Україна» на кінець звітної періоду є фінансово незалежним і ліквідним підприємством.

Проведемо аналіз ділової активності об'єкта дослідження (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 Оцінка ділової активності у ПрАТ «Україна»

Показники	2019 р.	2020 р.	Відхилення (+, -)
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	67675,0	65471,0	-2204,0
Чистий фінансовий результат прибуток, грн	1732,0	228,0	-1504,0
Фондовіддача	1,497	1,836	0,339
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	4,451	1,716	-2,735
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	7,788	3,818	-3,97
Коефіцієнт оборотності запасів	1,006	0,986	-0,02
Коефіцієнт оборотності активів	0,382	0,307	-0,075
Оборотність основного капіталу	0,42	0,336	-0,084
Оборотність власного капіталу	0,551	0,538	-0,013

Джерело: наведено за даними фінансової звітності підприємства

Відповідно наведених даних (табл. 3.3) у ПрАТ «Україна» чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (Додаток Б1-Б2) у 2020 р. менший, ніж у 2019 р., проте фондівіддача зросла. Таким чином, кількість продукції підприємства на кожну гривню фінансових ресурсів вкладену в основні засоби зросла.

Коефіцієнти оборотності дебіторської та кредиторської заборгованості у 2020 р. зменшились, як і коефіцієнти оборотності запасів, активів та основного капіталу. Оборотноість власного капіталу у звітному році збільшилась. Наведені

результати свідчать, що станом на 31.12.2020 р. ділова активність досліджуваного підприємства зменшилась порівняно з 2019 р.

У рамках дослідження щодо особливостей облікового відображення витрат виробництва доречним буде проаналізувати їх склад та структуру (табл. 3.4).

**Таблиця 3.4 Склад та структура витрат за 2018-2020 роки
у СПрАТ «Україна» Доманівського району**

Елементи витрат	2018 р.		2019 р.		2020 р.		2020 р. у % до	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	2018 р.	2019 р.
Собівартість реалізованої продукції	54513,0	90,7	59728,0	90,3	60384,0	92,6	110,8	101,1
Адміністративні витрати	2153,0	3,6	2363,0	3,6	2095,0	3,2	97,3	88,7
Витрати на збут	614,0	1,0	437,0	0,7	194,0	0,3	31,6	44,4
Інші операційні витрати	377,0	0,6	708,0	1,1	814,0	1,2	215,9	115,0
Фінансові витрати	2352,0	3,9	2741,0	4,1	1756,0	2,7	74,7	64,1
Інші витрати	74,0	0,1	187,0	0,3	-	-	-	-
Разом	60083,0	100,0	66164,0	100,0	65243,0	100,0	108,6	98,6

Джерело: наведено за даними фінансової звітності підприємства

У СПрАТ «Україна» витрати (табл. 3.4) складаються з собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат та інших витрат у 2018-2019 рр.

У 2020 р. загальний показник витрат склав 65243,0 тис. грн, що на 8,6% більше, ніж у 2018 р., проте на 1,4% менше, ніж у 2019 р. Зростання витрат підприємства у звітному періоді порівняно з 2018 р. та 2019 р. відбулося за рахунок збільшення собівартості реалізованої продукції та інших операційних витрат. Зменшення витрат відбулося за статтями «Адміністративні витрати», «Витрати на збут», «Фінансові витрати», а інші витрати у звітному році не здійснювалися взагалі.

Частка собівартості реалізованої продукції складає у звітному періоді році 92,6%, що є найбільшим показником серед інших витрат.

Узагальнюючи результати дослідження можемо зазначити, що природні та кліматичні умови СПрАТ «Україна» сприятливі для виробництва сільськогосподарської продукції. На підприємстві здійснюють виробництво продукції рослинництва та тваринництва. У рослинництві вирощують зернові культури, соняшник, ріпак озимий та кормові культури. У тваринництві відгодовують ВРХ, вирощують птицю, а також здійснюють виробництво молока. Питома вага виручки від реалізації продукції рослинництва у структурі доходів СПрАТ Україна» складає 68,5%, тваринництва – 31,5%.

Аналіз фінансових результатів діяльності СПрАТ «Україна» показав, що використання фінансових ресурсів товариства у звітному періоді було не досить ефективним. Валовий прибуток від реалізації СПрАТ «Україна» у 2020 р. зменшився порівняно з попередніми періодами. Собівартість реалізованої продукції, навпаки, зросла. Чистий прибуток в динаміці скорочується. Середньорічна сума активів у 2020 р. більша, ніж у попередні періоди, а власного капіталу – менше, ніж у 2019 р. Коефіцієнти рентабельності у 2020 р. зменшились порівняно з попередніми роками. СПрАТ «Україна» на кінець звітного періоду є фінансово незалежним і ліквідним підприємством.

3.2 Первинний облік витрат на виробництво продукції

Переходячи безпосередньо до організації обліку витрат зауважимо, що форма обліку у СПрАТ «Україна» автоматизована на платформі програми 1С: Підприємство, BAS.

Станом на 01.01.2020 р. у організаційному блоці було встановлено, що обліком витрат займаються працівники бухгалтерії СПрАТ «Україна» за центрами відповідальності. В посадових інструкціях спеціалістів прописано права, обов'язки та відповідальність стосовно витрат на виробництво.

У методичному блоці визначено вибір прийомів і способів, прийнятних для умов діяльності суб'єкта господарювання, варіантів відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку СПрАТ «Україна».

В наказі про облікову політику СПрАТ «Україна» щодо обліку витрат також відображені наступні моменти, представлені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 Положення Наказу про облікову політику СПрАТ «Україна» щодо витрат підприємства

№ з/п	Пункти наказу про облікову політику	Зміст
1	2	3
Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат*		
1	Витрати на управління виробництвом	а) оплата праці апарату управління, включаючи премії, матеріальну допомогу; б) відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління в) витрати на оплату службових відряджень; г) інші витрати: вартість поштово-телеграфних послуг; послуг зв'язку; канцелярського приладдя; вартість послуг з підвищення кваліфікації; витрати на придбання періодичних видань і спеціальної літератури виробничої тематики тощо
2	Амортизація основних засобів	усього виробничого та загальновиробничого призначення, крім вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т
3	Амортизація нематеріальних активів	усього виробничого та загальновиробничого призначення
4	Витрати на утримання та експлуатацію необоротних активів виробничого та загально виробничого призначення:	а) вартість матеріалів та інших допоміжних матеріалів, необхідних для підтримання його у працездатному стані; б) оплата праці допоміжних робітників; в) відрахування на соціальні заходи і медичне страхування перелічених вище робітників; г) вартість спожитого палива, електроенергії, води, пари та інших видів енергії; д) вартість послуг допоміжних виробництв і послуг сторонніх організацій; е) вартість витраченого інструменту і пристосувань; ж) витрати на операційну оренду основних засобів тощо.

Продовження табл. 3.5

1	2	3
---	---	---

5	Витрати, пов'язані з утриманням пожежної та сторожової охорони	а) оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, зайнятих охороною виробничих приміщень; б) послуги сторонніх організацій з охорони.
6	Витрати на ремонт основних засобів виробничого та загальновиробничого призначення:	а) витрати на ремонт будівель і споруд: вартість витрачених будівельних матеріалів і запасних частин; оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, які виконують ремонтні роботи; вартість послуг ремонтних цехів; б) витрати на ремонт виробничого обладнання, інструментів і транспортних засобів: вартість запасних частин та інших матеріалів, витрачених при ремонті виробничого обладнання, транспортних засобів та інструментів; оплата праці та відрахування на соціальні заходи і медичне страхування робітників, які виконують ремонтні роботи (слюсарів та інших).
7	Витрати на охорону праці й техніку безпеки	а) витрати на улаштування та утримання умивальників, душів, роздягалень, шаф для спецодягу, сушарок та іншого подібного обладнання; б) вартість матеріалів, використаних на улаштування та утримання засобів охорони праці; в) вартість спецодягу, спецвзуття, обмундирування, окулярів та інших засобів індивідуального захисту, мила та інших миючих засобів, знешкоджуючих засобів; г) вартість послуг сторонніх організацій, пов'язаних із проведенням попереднього (під час прийняття на роботу) і періодичних (протягом трудової діяльності) медичних оглядів працівників, зайнятих на важких роботах, роботах зі шкідливими або небезпечними умовами праці; д) інші витрати на цілі, пов'язані з охороною праці (витрати на улаштування освітлення, що відповідає санітарним нормам і правилам (у тому числі місцевого освітлення робочих місць).
8	Витрати на охорону навколишнього природного середовища	а) витрати на утримання та експлуатацію очисних споруд; б) витрати на зберігання, переробку та охорону екологічно небезпечних відходів; в) витрати на очищення стічних вод.
Перелік і склад змінних загальновиробничих витрат		
9	Амортизація вантажних автомобілів вантажопідйомністю понад 2 т виробничого та загально виробничого призначення	нараховується за виробничим методом

10	Витрати на обслуговування виробничого процесу	оплата праці та відрахування на соціальні заходи загальновиробничого персоналу
----	---	--

*Прийняти як базу розподілу змінних і постійних розподілених загальновиробничих витрат основну заробітну плату (без доплат і надбавок) виробничих робітників.

**Інформацію про суму загальновиробничих витрат розкривати у Звіті про фінансові результати окремою статтею.

Джерело: побудовано автором

Щороку обліковці товариства перевіряють, коригують та узгоджують облікову політику відповідно з фінансовими та управлінськими потребами підприємства.

Організація первинного обліку будь-яких об'єктів у СПрАТ «Україна» включає складений перелік усіх об'єктів, де відбувається оформлення пов'язаних з процесом виробництва господарських операцій первинними документами. Облік витрат операційної діяльності на підприємстві ведеться на підставі первинних документів, наведених в табл. 3.6.

**Таблиця 3.6 Первинні документи
щодо оформлення обліку витрат у СПрАТ «Україна»**

Назва документа	Призначення документа
Табель обліку робочого часу	використовують для нарахування заробітної плати працівникам адміністративного персоналу, а саме керівнику підприємства, головних спеціалістів та іншого адміністративного персоналу
Звіт про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт	складається працівниками підприємства, які здійснюють службові відрядження в межах області, що пов'язані з укладанням договорів на поставку ТМЦ та іншими господарськими потребами
ВКО	оформляють видачу грошових коштів підзвітним особам на загальногосподарські потреби
Розрахунок амортизації основних засобів	використовують для нарахування амортизації необоротних активів адміністративного призначення, об'єктів основних засобів, що задіяні в збутовій діяльності підприємства
Договір, рахунок, платіжне доручення	складають під час відображення отриманих послуг з постачання води, газу, електроенергії
Договір на розрахунково-касове обслуговування, виписка банку	оформляють отримання послуг банку за обслуговування

Джерело : складено автором

У процесі операційної діяльності СПрАТ «Україна» виникають витрати, що не включаються у собівартість реалізованої продукції. Відповідно до норм П(С)БО 16 «Витрати» [Ошибка! Источник ссылки не найден.] до таких витрат відносяться: адміністративні витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва; витрати на збут, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції; інші операційні витрати.

Первинні документи оформлення витрати операцій у СПрАТ «Україна» можна згрупувати за місцем складання (рис. 3.2).



Рисунок 3.2 – Первинні документи щодо оформлення витратних операцій у СПрАТ «Україна»

Джерело: побудовано за даними підприємства

Амортизацію основних засобів, які використовуються у виробництва СПрАТ «Україна», визначають у відповідних розрахунках амортизаційних відрахувань та включають до виробничих витрат на підставі відомостей

нарахування амортизаційних відрахувань. Зокрема, у 2020 р. було складено Відомість на списання основних засобів на суму зносу, а саме – 5131,0 тис. грн.

Витрати на роботи і послуги власних допоміжних виробництв, що забезпечують виробничі потреби підприємства, відносять на конкретні об'єкти на основі подорожніх листів вантажного автомобіля, товарно-транспортних накладних, облікових листів праці і виконаних робіт тощо, дані яких групуються в накопичувальних відомостях і відносяться на об'єкти за фактичною собівартістю, що визначається щомісяця.

Облік інших витрат ведуть переважно на основі рахунків відповідних організацій, установ і підприємств, довідок бухгалтерії та звітів про рух матеріальних цінностей.

В умовах СПрАТ «Україна» первинний документ складається вручну або на готовому бланку безпосередньо на місці здійснення господарської операції. Після складання документ передається до бухгалтерії для обробки. Оформлюються реквізити для зберігання в комп'ютерній базі даних, у тому числі проводку, яка відображається у хронологічному порядку у журналі операцій та паралельно у журналі реєстрації первинних документів.

Дані аналітичних рахунків тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця. Регістри бухгалтерського обліку мають назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

Господарські операції у СПрАТ «Україна» відображають в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Таким чином, для здійснення записів в системі бухгалтерського обліку витрат на виробництво у СПрАТ «Україна» забезпечена однозначність їх ідентифікації в первинних документах шляхом організації облікових номенклатур за напрямом «Облік витрат на виробництво продукції» (первинний облік). Функції занесення первинних документів у вигляді записів на рахунки

обліку покладено на бухгалтерів, які приймають дані документи до фінансового обліку, що забезпечує виключення в процесі проходження документів зворотних потоків руху інформації.

СПрАТ «Україна» використовує усі потрібні методи для протидії можливих несанкціонованих та непомітних виправлень записів у вихідних документах і регістрах бухгалтерського обліку та здійснює належний захист протягом встановленого строку.

3.3 Аналітичний і синтетичний облік витрат на виробництво продукції на підприємстві

Для розрахунку основних виробничих витрат на СПрАТ «Україна» використовують Рахунок 23 «Виробництво», субрахунки 231 «Розвилин» та 232 «Тваринництво». Залишки на рахунках, діяльність, операції, калькуляція витрат. По дебету рахунку відображаються прямі витрати на матеріали, оплату праці та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати та втрати від нестачі продукції, робіт і послуг. Кредити - фактична собівартість виробництва готової продукції (виконаної роботи, наданих послуг).

Витрати на оплату праці відображають базову та додаткову заробітну плату для ключових працівників, працівників, безпосередньо задіяних у вирощуванні сільськогосподарських культур та незавершеного виробництва, та працівників, включаючи витрати на стимулювання якості роботи, своєчасний та якісний збір врожаю, економію витрат, надбавки для тракторів і тд. У статті також розглядаються натуральні виплати працівникам рослинництва. Дебетові субрахунки 231 «Рослинництво» та 232 «Тваринництво» та кредит субрахунку 66 «Розрахунок виплат працівникам».

Насіння та садивний матеріал відображають витрати на власне виробництво та закупівлю насіння та садивного матеріалу. Дебет субрахунку 231 «Рослинництво» та кредит рахунка 208 «Сільськогосподарські матеріали».

Витрати на підготовку насіння до посіву (розвантаження, завантаження тощо) і переміщення його до місця посіву не входять у вартість насіння, а відносяться до врожаю за відповідною статтею витрат.

Добрива — це вартість мінеральних, бактеріальних та органічних добрив, що використовуються під посіви. Дебетом вартості внесених добрив списується субрахунок 231 «Рослинництво», кредитом – рахунок 208 «Сільськогосподарські матеріали». Витрати на підготовку добрив, завантаження транспортних засобів, обробку поля, завантаження розкидачів, удобрення ґрунту тощо варіюються залежно від конкретної культури і не відображаються в цій статті.

Амортизація відображає суму амортизації, нараховану на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, використані для рослинництва.

Фактична вартість засобів захисту рослин включає такі хімікати, як пестициди, інсектициди, гербіциди, дефоліанти тощо. На їх вартість списується субрахунок 231 «Рослинництво» і кредитується рахунок 208 «Сільськогосподарські матеріали». Витрати на посадку сільськогосподарських культур самостійно, не відображаються в цій статті, а належать до сільськогосподарських культур за відповідними статтями витрат.

Інші витрати відображають страхові внески сільськогосподарських культур і основних засобів у рослинництві та інші витрати, не враховані попередніми статтями. На суму інших витрат у рослинництві списується субрахунок 231 «Рослинництво», а кредитом рахунки 65 «Розрахунок за страхуванням», 47 «Забезпечені майбутні витрати та платежі».

Роботи та послуги відображають вартість робіт і послуг у допоміжних виробництвах, виробничі потреби сторонніх організацій у вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур), виконану роботу тощо. Дебет субрахунку 231 «Урожай» та кредит рахунка 23 «Виробництво», 63 «Розрахунок з постачальниками та підрядниками», 68 «Розрахунок за іншими операціями». Ця ж стаття включає витрати на електроенергію та тепло на виробничі цілі,

наприклад, на вирощування сільськогосподарських культур (груп культур), і списується на рахунок 23 «Виробництво». Він відображає собівартість нафтопродуктів (паливно-мастильних матеріалів), які витрачаються тракторами, комбайнами та іншою сільськогосподарською технікою під час виробництва зерна, та вартість запасних частин, що використовуються для заміни машин і обладнання, що використовуються в рослинництві протягом ремонту ззовні.

Дебет субрахунку 231 «Рослинництво», кредит рахунку 203 «Паливо»

Організаційно-виробничі та адміністративні витрати включаються до загальних витрат, віднесених на кінець року, та списуються за кредитом рахунку 91 «Загальні витрати», що списується субрахунком 231 «Рослинництво».

Кредит субрахунку 231 «Рослинництво» обліковує продукт рослинництва (зерно, насіння тощо) та додаткові біологічні активи (розсада, саджанці тощо) справедлива вартість яких за вирахуванням очікуваної собівартості в місці продажу відповідає в дебет:

- 13/1 «Знос необоротних активів» субрахунок 1 «Знос основних засобів»;
- 20/1 «Виробничі запаси» субрахунок 1 «Сировина і матеріали»;
- 20/3 «Виробничі запаси» субрахунок 3 «Паливо»;
- 20/8 «Матеріали сільськогосподарського призначення» на вартість насіння, кормів і посадкового матеріалу, одержаного від врожаю;
- 23/4 «Виробництво» субрахунок 4 «Вантажний автотранспорт»
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» на вартість готової продукції, призначеної для реалізації;
- 65 «Розрахунки за страхуванням»;
- 66 «Розрахунки з оплати праці»;
- 91 «Загальновиробничі витрати».

В табл. 3.7 наведено облік витрат господарських операцій досліджуваної фірми.

Аналіз та облік виробничої собівартості сільськогосподарської продукції здійснюється за видами продукції.

Рахунок 90 «Собівартість реалізованої продукції» призначений для зведення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт та наданих послуг. Дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображає собівартість виробленої продукції, робіт, реалізованих послуг; фактичну собівартість реалізованої продукції (без торгових прибутків), а кредит - Оборот по дебету рахунку 79 «Фінансові результати».

Таблиця 3.7 Журнал реєстрації господарські операції з обліку витрат діяльності у СПрАТ «Україна» у 2020 році (витяг)

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
	Д-т	К-т	
Нарахована заробітна плата працівникам основного виробництва	23	661	5175,3
Відображено суму нарахувань на обов'язкове соціальне страхування	92	651	57587,1
Списано паливо на потреби у рослинництві	231	203	1138,2
Списано собівартість реалізованої продукції	901	27	1673,8
Розподілено загальногосподарські витрати	23	91	56214,7

Джерело: складено автором на підставі облікових регістрів підприємства

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не входять до виробничої собівартості ГП та реалізованої продукції, тому ці витрати сумуються на рахунку витрат звітного періоду - 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 інші операційні витрати.

Рахунок 90 «Собівартість» у СПрАТ «Україна» включає в себе такі субрахунки:

901 «Собівартість реалізованої ГП»;

903 «Собівартість реалізованих робіт та послуг».

На субрахунку 901 «Собівартість реалізованої продукції» обліковується виробнича собівартість реалізації ГП. На субрахунку 903 «Собівартість робіт та

реалізованих послуг» обліковується вартість реалізованих робіт та послуг за звітний період.

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» обліковуються загальновиробничі витрати на здійснення процесу виробництва та керування основними і допоміжними виробничими структурними одиницями, крім того, витрати на зберігання та використання машин і обладнання. Дебет 91 рахунку «Загальновиробничі» відображає суму визнаних витрат, а кредит – списує ці витрати при правильному розподілі на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість». Аналітичний облік ведеться за походженням, центром і статтями (видами) витрат.

Рахунок 92 «Адміністративні витрати» відображає загальні витрати, які мають відношення до адміністрування та обслуговування бізнесу. Для відображення суми визнаних адміністративних витрат списується рахунок 92 «Адміністративні витрати» по дебету, списується по рахунку 79 «Фінансові результати» по кредиту.

Загальні витрати включають, серед іншого, витрати на утримання управлінського персоналу, витрати на відрядження, витрати на утримання основних засобів, загальне використання інших матеріальних необоротних активів (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охоронні, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські Збори, податки, збори (обов'язковий платіж). За статтями витрат ведеться аналітичний облік.

За рахунком 93 «Собівартість збуту» обліковуються витрати, які мають відношення до реалізації продукції, товарів, робіт і послуг (реалізація, збут). Дебет рахунку відображає підтвержену суму витрат на збут, а кредит - закривається рахунком 79 «Фінансові результати». Серед них собівартість реалізації включає вартість пакувальних матеріалів, витрати на транспортування продукції, товарів за договором, витрати на оплату праці та комісійні винагороди

торгового персоналу, торгового персоналу, амортизацію основних засобів, ремонт і технічне обслуговування та інші матеріальні основні засоби, що використовуються для продавати продукти, товари, інжиніринг і послуги.

На рахунку 94 «Інші операційні витрати» обліковуються операційні витрати підприємства, окрім витрат, відображених на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Непрямі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» у СПрАТ «Україна» містить такі субрахунки:

943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;

944 «Сумнівні та безнадійні борги»;

946 «Втрати від знецінення запасів»;

947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;

949 «Інші витрати операційної діяльності»;

Дебет рахунку відображає суму визначених витрат, а кредит відображає – списання на рахунку 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» обліковується собівартості реалізованих виробничих запасів.

На субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» зводяться дані про нарахований резерв сумнівних боргів на заборгованість, за реалізовану продукцію, товари, роботи і послуги та про суму списання поточної дебіторської заборгованості, яка визнана безнадійною та формування якої не пов'язано з реалізацією продукції, товарів, робіт і послуг.

На субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» обліковуються витрати пов'язані із знеціненням (уцінкою) запасів, згідно з П(С)БО 9 «Запаси».

На субрахунку 947 «Нестачі та втрати від пошкодження цінностей» реєструються нестачі грошових коштів та інших цінностей, а також втрати від пошкодження цінностей, виявлені під час придбання, переробки, зберігання та

реалізації, якщо вони не виявлені при виявленні винуватця. Балансова вартість списаного активу обліковується на позабалансовому рахунку 07 «Списані активи», а вартість нарахування, за яким не встановлено винного, списується. На субрахунку 949 «Інші операційні витрати» узагальнюється інформація про такі операційні витрати, яка не відображається на інших субрахунках рахунку 94 «Інші операційні витрати».

Отже, аналітичний і синтетичний облік витрат в СПрАТ «Україна» організовано таким чином, що на кінець кожного звітного періоду з аналітичного обліку отримують узагальнені дані, які переносяться до відповідних статей звіту про фінансові результати.

3.4 Актуальні проблеми системного підходу до організації обліку виробничих витрат

Важливий момент в організації обліку виробничих витрат в СПрАТ «Україна» це «відпуск зі складу на виробництво», інакше кажучи пряме надходження у виробничий процес чи виробництво – на облік фінансового контролера чи складщика.

Інакше роль складу бере на себе бригадне сховище, а переміщенням матеріалів зі складу в сховище вважається переміщення матеріалів всередині підприємства. Головна відповідальна особа виробничого підрозділу в даному випадку готує матеріальний звіт про матеріаломісткість за місяць за формою, сформульованою підприємством.

Треба зауважити, що великий вплив на створення первинних облікових документів має організація нарахування заробітної плати. Чим складніші системи і форми компенсації використовує бізнес, тим складнішим і більш трудомістким стає бухгалтерський облік.

При проектуванні та виборі форми основних документів у виробництві враховують такі системи обліку, які широко використовуються на практиці:

1) персональна операційна система для видачі відрядних вимог до нарахування заробітної плати та матеріальних вимог (лімітної картки) для кожного процесу обробки деталей або видів робіт;

2) у системі маршрутного обліку головним документом для обліку витрат є маршрутний лист. Маршрутні листи створюються як комплексні документи для відображення руху напівфабрикатів і деталей, формування заробітної плати. На практиці, в залежності від виробничого процесу і виду продукту підприємства застосовують велику кількість маршрутних листів;

3) облік готової продукції (робіт, послуг). При такій системі обліку виробництва та нарахування заробітної плати списання матеріалів здійснюється на кількість продукції, що здана на склад, рахунки замовника, проведення та підтвердження приймання виконаної роботи.

Існує три метода контролю за використанням сировини, що використовується для виробництва продукції:

– попередній контроль (обмеження відпуску матеріалів зі складів у цехи за нормами витрат);

– облік використання сировини та матеріалів (сировини та партій матеріалів);

– інвентаризація.

Основою всіх видів контролю є порівняння фактичних витрат матеріалу з його витратою за еталоном того самого фактичного обсягу виробництва, тобто виявлення відхилення від норми. Все це стосується витрат на оплату праці та диктує вибір первинної форми документа.

Рахунок 23 «Виробництво» використовується для узагальнення інформації щодо витрат на виготовлення продукції (робіт, послуг). Також, цей рахунок призначений для обліку окремих субрахунків витрат, а саме:

- виробництва;
- на будівельно-монтажних робіт;
- надання послуг;
- допоміжного виробництва.

Обліковий процес підприємства — це сукупність інформаційних, контрольних та організаційних процесів. Інформаційний процес включає такі операції, як збір даних, реєстрація, передача, зберігання та обробка. До контрольно-організаційних операцій відносять контроль та використання інформації, отриманої в результаті здійснення інформаційних операцій, на які припадає найбільш вагома частка в діяльності бухгалтерів, і є втіленням об'єктів обліку як функціональної управлінської роботи.

Організація процесу калькулювання собівартості продукції представлена у вигляді операційної системи, що відображає їх взаємодію при виконанні облікових функцій. Програма передбачає вакансії для працівників, чії функціональні обов'язки пов'язані з обліком. До цього персоналу слід віднести не лише тих, хто здійснює облік, систематизацію та підсумок інформації та її використання при виконанні бухгалтерських функцій, а й технічний персонал, який забезпечує оформлення, зберігання, відображення документів тощо.

Цільові функції обліку витрат на виробництво, виявлення та усунення дефектів у виробничо-логістичній організації покликані максимально заощадити матеріальні та трудові витрати та підвищити продуктивність праці.

В СПрАТ «Україна» слід приділяти більше уваги до обліку та розподілу непрямих витрат. Слід обліковувати витрати на технічне обслуговування та використання машин та обладнання в різних частинах компанії. Рекомендується заносити дані по кожному обладнанню окремо та фіксувати фактичне навантаження техніки у спеціальному журналі, щоб була можливість оцінити,

наскільки ефективно використовується та чи інша техніка. Крім того, це надало б реальну картину, щодо частини використання того чи іншого типу обладнання у виробництві. У результаті точність розподілення витрат на технічне обслуговування та експлуатацію машин і обладнання за видами продукції стала б вище.

На основі даних про витрати сировини кожної з окремих галузей у переліку, перерахованих вище, та інформації про результат виготовленої продукції можна і треба аналізувати результат виробничого процесу за кожну зміну методом порівняння фактичних даних відносно нормативних, виявляти похибку та швидко визначати у чому причина відхилення, це дасть змогу вчасно здійснювати вплив на той чи інший процес та використовувати здобуту інформацію в необхідному напрямі.

Встановлення виробничих активів і запуску сировини основних матеріалів для виробництва та випуску готової продукції створюють умови для перевірки результатів виробництва не лише фахівців економічних і технологічних служб, а й безпосередньо виробників: майстрів, робітників. Для цього в первинних документах, в яких б записувалася інформація про фактичний обсяг витрат сировини: необхідно надати основні матеріали, деталі (специфікації, позиції), щоб відобразити звичайні дані.

Отже, для організації планування і вибору форм первинних документів для виробництва запропоновані облікові системи і методи контролю використання сировини та матеріалів на виготовлення продукції, які широко розповсюджені на практиці.

Рекомендується реєструвати витрати на технічне обслуговування та експлуатацію машин та обладнання в різних підрозділах підприємства, а фактичне навантаження записувати в спеціальний журнал для оцінки рівня ефективності його використання.

РОЗДІЛ 4

ІНТЕРПРЕТАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ ДОСЛІДЖЕННЯ ТА ОБҐРУНТУВАННЯМ РЕКОМЕНДАЦІЙ З УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПРИВАТНОМУ АКЦІОНЕРНОМУ ТОВАРИСТВІ «УКРАЇНА»

В результаті проведеного дослідження було встановлено, що для побудови ефективної системи обліку витрат необхідно проводити попереднє моделювання варіантів облікової політики, де всебічно враховувати специфіку діяльності сільськогосподарського підприємства. Крім того, облікову політику витрат потрібно розробляти у контексті єдності та цілісності фінансового та управлінського обліків.

Так, зокрема з метою управлінського обліку необхідно формувати облікову інформацію про поточні витрати в розрізі статей витрат. Це сприятиме швидкому виявленню відхилень фактичних витрат запланованих або встановлених відповідно нормативам.

Контроль та аналіз, як правило, проводяться за матеріалами внутрішньогосподарської звітності та використовувалися для управління витратами і собівартістю сільськогосподарської продукції, послуг та робіт допоміжних виробництв. При цьому складається ситуація, коли використовується характеристика елементів і статей витрат, передбачених системою бухгалтерського фінансового обліку, а, отже, для вжиття заходів, що сприяють зниженню собівартості, повинні бути враховані планові (нормативні) витрати на фактично вироблену продукцію, виконані роботи, послуги.

Виходячи з цього, який би метод обліку витрат не застосовувався в бухгалтерському обліку суб'єктом господарювання, з метою контролю та аналізу мають бути сформовані показники фактичних і нормативних витрат.

З позицій управлінського обліку керувати собівартістю заготівель і витрат за виробництво продукції транспортно-заготівельні витрати доцільно включати

у складі витрат і щомісяця списувати виробництва. Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) є додатковою оцінкою матеріальних ресурсів. За методом їх віднесення на рахунки обліку витрат виробництва можна отримати висновки про повноту включення витрат у собівартість продукції і на відшкодування їх виручкою від продажу.

При відокремленому обліку транспортно-заготівельних витрат для цілей управлінського обліку обліковою ціною матеріальних запасів має бути ціна постачальника. Облік матеріалів у разі слід організувати за сальдовим методом, у якому звіт про рух матеріальних цінностей надається до бухгалтерії у кількісно-сумових вимірниках. Отже, роль управлінського обліку операцій процесу заготівлі (придбання) матеріальних ресурсів стає орієнтованою на нормативне споживання виробничих запасів через складське постачання на поточний чи майбутній період роботи, визначення розмірів перехідних та страхових запасів. Нормативні запаси для сезонного сільськогосподарського виробництва мають стати об'єктом управлінського обліку, метою якого має стати розробка економічних механізмів підвищення ефективності використання оборотних коштів (показників оборотності).

Одночасно з організацією контролю над операціями процесу постачання матеріальними ресурсами в управлінському обліку слід вивчати зміну запасів готової продукції результаті її збуту. Контроль за запасами готової продукції повинен включати аналіз договірних відносин, якими може передбачатися наявність товарної продукції в дорозі. Ця операція не надає права переходу продукції у власність покупця, тобто немає права визначати фінансовий результат від продажу.

У системі бухгалтерського обліку є технічна можливість організації обліку витрат одночасно і з метою фінансового та управлінського обліку. При цьому будь-який із методів обліку витрат вимагають відображення в обліку фактичних та нормативних витрат. У разі розвитку управлінського обліку фактичні та

нормативні витрати слід розглядати як способи вираження витрат. Нормативний метод обліку витрат як самостійний спосіб обліку втрачає своє значення та стає способом виявлення фактичних відхилень при якому необхідно розраховувати відхилення фактичних витрат від нормативних, а надалі необхідно виявляти причини і фактори, які викликають ці відхилення. Принципи розробки об'єктів нормативних витрат та їх облік необхідно відображати у обліковій політиці підприємства.

Облік витрат матеріальних ресурсів слід організувати за окремими їх елементами – насінням та посадковим матеріалом, добривами, засобами захисту рослин та нафтопродуктами, паливом та енергією. Одноелементні витрати можуть бути пронормовані. Так, нормативні витрати на насіння встановлюють виходячи з обсягу сільськогосподарських робіт весняної сівби, збирального періоду та підготовки ґрунту до посіву, а також норми висіву насіння. Аналогічний розрахунок нормативних витрат ведуть за елементами «Добрива» та «Засоби захисту рослин».

Складніше формуються витрати на статтях обліку спожитих послуг допоміжних виробництв. Нормативна оцінка їх складається з витрат, які формують вартість послуг, і включають вартість палива, води та пально-мастильних матеріалів, послуг транспорту, витрат на амортизацію, поточний ремонт та утримання основних засобів, зайнятих у допоміжних виробництвах, оплати праці з відрахуваннями на соціальні потреби працівників допоміжних виробництв. При зміні ринкових ціни матеріальні ресурси виникає потреба коригування розцінок на споживані послуги. Витрати з організації праці та управління підприємством у собівартість допоміжних виробництв не включають.

Під час організації управлінського обліку використовують насамперед показники оперативно-технічного обліку виходу продукції галузей сільського господарства (рослинництво, тваринництво тощо), виконаних робіт, спожитих послуг допоміжних виробництв. У другу чергу встановлюють періодичність і

терміни використання документів про показники, що впливають на суму витрат за умов виконання технологічних операцій процесу виробництва.

Якщо прийняти розрахункову (нормативну) оцінку виробничих запасів за облікові ціни, то в окремому розділі облікової політики необхідно вказати визначення відхилень фактичної собівартості матеріальних цінностей від вартості у оцінці за обліковими цінами. Для списання відхилень фактичної собівартості матеріалів від вартості за обліковими цінами слід проводити розрахунок цих відхилень на вартість спожитих матеріальних ресурсів у виробництві та управлінні.

Окремі елементи облікової політики, які регламентовано нормативними актами, в системі фінансового обліку повинні бути використані для організації управлінського обліку (табл. 4.1).

Таблиця 4.1 Елементи облікової політики щодо відображення витрат з метою управлінського обліку

Елемент облікової політики	Варіант, допустимий законодавством або розроблений організацією самостійно	Особливості
1	2	3
Організаційно-технічний розділ		
Порядок відображення господарських операцій в управлінському обліку	Запис за принципом «прихід - витрата»	Принцип «прихід - витрата» для оцінки фінансового стану вимагає додаткових розрахунків, що порушує вимогу раціональності
	Подвійний запис	Трудомісткість робіт під час використання методу подвійного запису компенсується можливістю використання Плану рахунків
Розробка плану рахунків з метою управлінського обліку	На основі Плану рахунків	Не враховує специфіки діяльності організації
	З використанням міжнародних стандартів	Зручний формат лише для організацій, що формують звітність за правилами міжнародних стандартів
	На основі робочого плану рахунків, самостійно розробленого організацією	Трудомісткий процес

Визначення калькуляційного періоду	П'ять днів, декада, місяць	Період залежить від системи бюджетування
Документальна основа для відображення в управлінському обліку	Бухгалтерські первинні документи Управлінські первинні документи	Цей пункт Доцільно опрацювати для кожної групи операцій

Продовження табл. 4.1

1	2	3
Методичний розділ		
Порядок визначення облікової ціни матеріалів	Фактична собівартість за даними попереднього чи звітного періоду. Планово-розрахункові ціни. Середня ціна облікової групи матеріалів. Договірні ціни	Доцільно застосовувати планово-розрахункові ціни
Порядок оцінки сировини та матеріалів, що використовуються під час виробництва продукції (робіт, послуг)	За вартістю одиниці запасів. За середньою вартістю. За вартістю перших за часом придбання (ФІФО). За вартістю партії закупівель	Доцільно використовувати ФІФО, оскільки інформація, що міститься у звітності, більш достовірно відображатиме вартість матеріальних цінностей
Трансфертні ціни	За ринковими цінами. За балансовою вартістю переданих ТМЦ. За нормативною вартістю, що визначається вищою організацією	Ціни на ТМЦ встановлюються вищою організацією, виходячи з характеру відносин між головним і дочірнім підприємством
Визначення ліміту вартості майна, яке підлягає обліку у складі матеріальних запасів	Об'єкти обліку засобів праці з тривалим періодом використання враховувати у складі основних засобів. Об'єкти обліку засобів праці з тривалим періодом використання враховувати у складі матеріальних запасів	Віднесення всіх об'єктів обліку засобів праці з тривалим терміном користування незалежно від їх вартості до основних засобів запобігає розкраданню
Метод нарахування амортизації	- прямолінійного; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивного; - виробничого (метод суми одиниць продукції);	Вибір методу амортизації обумовлено тим, що амортизаційні відрахування повинні розподілятися між різними групами витрат

	- норм і методів нарахування амортизації основних засобів, передбачених податковим законодавством.	
Варіант обліку вартості готової продукції (робіт, послуг)	За фактичною виробничою собівартістю За нормативною (плановою) виробничою собівартістю За прямими статтями витрат.	Вибір методу обліку вартості готової продукції (робіт, послуг) обумовлений завданнями прогнозування продажів
Спосіб визнання управлінських витрат	розподіляються між реалізованою та нереалізованою продукцією з метою калькулювання виробничої собівартості, списуються до дебету рахунку 23 «Виробництво»; повністю входять у собівартість реалізованої продукції вигляді умовно-постійних витрат	Обирається самостійно залежно від умов організації управлінського обліку та закріплює в Обліковій політиці обраний варіант обліку непрямих витрат При другому варіанті обліку непрямих витрат оцінка незавершеного виробництва та готової продукції здійснюється за прямими статтями витрат та калькулюється неповна виробнича собівартість.

Продовження табл. 4.1

1	2	3
Критерій розподілу непрямих (накладних) витрат між конкретними видами продукції (робіт, послуг)	Площа Обсяг випуску продукції (робіт, послуг). Виручка Витрати на оплату праці виробничих робітників	Використовуються будь-які бази в залежності від методу калькулювання та цілей управління собівартістю
Порядок розподілу прямих витрат на залишки незавершеного виробництва	У повному обсязі відносити на собівартість наданих послуг Розподіляти на залишки незавершеного виробництва	Залежно від методу калькулювання та цілей управління собівартістю

Джерело: запропоновано автором

Крім розглянутої кваліфікаційної характеристики об'єктів обліку витрат в обліковій політиці для цілей управлінського обліку, доцільно також детально проаналізувати й інші складові – повноту формування виробничої собівартості, визначення фінансового результату від продажу продукції за центрами відповідальності та ін.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі проведено теоретичне узагальнення та запропоновано вирішення практичних завдань щодо вдосконалення організаційно-методичних засад облікового відображення витрат виробництва на вітчизняних підприємствах. Це дало можливість сформулювати такі висновки.

1. Відповідно до першого завдання кваліфікаційної роботи встановлено, що з розвитком економічної теорії розуміння категорій «витрати» та «витрати виробництва» змінювалось та набувало нового наповнення. Витрати у нормативно-правових актах України і міжнародному законодавстві трактують приблизно однаково, тобто національні стандарти є наближеними до міжнародних. Різноманітність видів витрат у економічній літературі спричинили появу численних ознак їх класифікації. Кожен із авторів та науковців, які досліджували дану проблематику, класифікують витрати на власний розсуд, з урахуванням завдань та цілей, які ставлять перед собою. Групування класифікаційних ознак витрат у порядку від загальніших до більш конкретних дозволяє обрати класифікацію залежно від розміру підприємства та його цілей, поставлених ним завдань, що в свою чергу створює можливість розкривати інформацію про витрати в обліку та звітності таким чином, як цього потребує конкретний суб'єкт господарювання. Вважаємо, що на підприємстві не можливо мінімізувати витрати без правильної класифікації, а також без ефективних методів управління.

2. При узагальненні результатів дослідження щодо другого завдання кваліфікаційної роботи доведено, що облікова діяльність в Україні регламентована достатньою кількістю законодавчо-нормативних актів, а це, в свою чергу, дозволяє здійснювати облік

всіх господарських операцій, пов'язаних з виробництвом та використанням продукції, а також проводити дієвий контроль на досліджуваній ділянці.

3. У кваліфікаційній роботі, відповідно поставленого третього завдання, досліджено методологію застосування облікової політики, як інструменту створення цілісної та ефективної системи обліку витрат. Проаналізовано модель та фактори впливу при розробці облікової політики. Встановлено, що облікова політика суб'єкта господарювання, сформована відповідно до обраної моделі, має відображати принципи, методи і процедури організації бухгалтерського обліку з врахуванням галузевих особливостей діяльності окремого підприємства, бути адаптованою для потреб управління, слугувати своєрідним гарантом економічної безпеки щодо зниження податкових ризиків.

4. Запропоновано напрями оптимізації облікової політики на основі комунікаційної взаємодії фінансового та управлінського обліку та принципів раціональності, суттєвості та достатності, зокрема: виявлено склад факторів, які мають вплив на формування облікової політики суб'єктів господарювання; узагальнено основні проблеми формування фінансового та управлінського обліку, на основі яких необхідно розбудовувати активну облікову політику для цілей управління витратами; обґрунтовано методичні аспекти облікової політики на основі інтеграційного підходу фінансового та управлінського обліку у застосуванні методів та прийомів обліково-калькуляційних процедур; розроблено елементну структуру облікової політики витрат підприємств аграрної галузі, що забезпечує варіантність формування облікової інформації з метою аналізу витрат за технологічними операціями. Встановлено, що

оптимальна модель облікової політики підприємства, в тому числі і сільськогосподарського, створює передумови для забезпечення обліковою інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів.

5. У процесі дослідження охарактеризовано особливості обліку витрат виробництва у сільськогосподарському приватному акціонерному товаристві «Україна». У СПрАТ «Україна» здійснюється виробництво продукції рослинництва та тваринництва. У рослинництві вирощують зернові культури, соняшник, ріпак озимий та кормові культури. У тваринництві відгодовують ВРХ, птицю, а також здійснюють виробництво молока. Аналіз фінансових результатів показав, що валовий прибуток від реалізації та чистий прибуток у 2020 році зменшилися порівняно з 2018 та 2019 роками, в той час як собівартість реалізованої продукції зросла. У звітному періоді чистий прибуток найменший з 2018 року. У 2020 році не досить ефективно використовувалися фінансових ресурсів товариства. СПрАТ «Україна» на кінець звітнього періоду є фінансово незалежним і ліквідним підприємством.

6. Форма обліку у СПрАТ «Україна» автоматизована на платформі програми 1С: Підприємство, BAS. Обліком витрат займаються працівники бухгалтерії СПрАТ «Україна» за центрами відповідальності. В посадових інструкціях спеціалістів прописано права, обов'язки та відповідальність стосовно витрат виробництва. Щороку обліковці товариства перевіряють, коригують та узгоджують облікову політику відповідно з фінансовими та управлінськими потребами підприємства. Для здійснення записів в системі бухгалтерського обліку витрат на виробництво у СПрАТ «Україна» забезпечена однозначність їх ідентифікації в первинних документах шляхом організації облікових номенклатур за напрямом «Облік

витрат на виробництво продукції» (первинний облік). Для обліку витрат основного виробництва у СПрАТ «Україна» використовують балансовий, активний, операційний, калькуляційний рахунок 23 «Виробництво» з конкретизацією облікової інформації на синтетичних субрахунках 231 «Рослинництво» та 232 «Тваринництво». Аналітичний та синтетичний облік витрат в СПрАТ «Україна» організовано так, щоб за підсумком кожного звітного періоду із аналітичного обліку можна було отримати підсумкові дані і перенести їх на відповідну статтю Звіту про фінансові результати.

7. У дослідженні представлено проблеми системного підходу до організації обліку виробничих витрат у СПрАТ «Україна». Виходячи з чого запропоновано проектування і вибір форм первинних документів для забезпечення облікового відображення та контролю використання сировини і матеріалів на виготовлення продукції; вести облік витрат на утримання та експлуатацію машин й устаткування в підрозділах підприємства та фіксувати в спеціальних журналах фактичну завантаженість для оцінки рівня ефективності їх використання.

8. У четвертому розділі кваліфікаційної роботи здійснено інтерпретацію результатів дослідження. Встановлено, що з метою управлінського обліку необхідно формувати облікову інформацію про поточні витрати в розрізі статей витрат. З метою контролю та аналізу мають бути сформовані показники фактичних і нормативних витрат. Принципи розробки об'єктів нормативних витрат та їх облік необхідно відображати у обліковій політиці підприємства. Окремі елементи облікової політики, які регламентовано нормативними актами, в системі фінансового обліку повинні бути використані для

організації управлінського обліку, з позиції якого витрати на виробництво продукції та транспортно-заготівельні витрати щомісяця списувати на виробництво. При відокремленому обліку транспортно-заготівельних витрат для цілей управлінського обліку обліковою ціною матеріальних запасів має бути ціна постачальника. Контроль за запасами готової продукції повинен включати аналіз договірних відносин, якими може передбачатися наявність товарної продукції в дорозі.

9. Запропоновано в обліковій політиці для цілей управлінського обліку, проводити детальний аналіз повноти формування виробничої собівартості, визначення фінансового результату від продажу продукції за центрами відповідальності та ін.

