

УДК 657.6:330

Кравченко М.В.

кандидат економічних наук,

старший викладач кафедри обліку, аудиту та УФЕБ

Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету

## ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ У ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

### THEORETICAL ASPECTS OF ACCOUNTING AND COST CONTROL ON PRODUCTION AT THE FARM

#### АНОТАЦІЯ

Витрати виробництва є важливою не тільки економічною, але й обліково-аналітичною категорією, яка істотно впливає на обсяги та динаміку прибутку. Здійснення дієвого контролю витрат виробництва з метою постійного зниження їх величини стає одним із важливих завдань системи управління виробництвом на підприємстві, зокрема й у фермерських господарствах. Створення системи господарювання зумовлює необхідність розвитку однієї з основних ділянок обліково-аналітичного процесу – обліку витрат виробництва і контролю над цими вкрай важливими процесами. Пошук шляхів зниження витрат виробництва в сучасних умовах слід розглядати як фактор підвищення прибутковості й ефективності роботи підприємств, забезпечення їх стабільності в ринковому середовищі, розширення можливостей внутрішньої реструктуризації відповідно до змін кон'юнктури ринків збуту продукції [1].

**Ключові слова:** витрати, первинні документи, дебет, кредит, облік.

#### АННОТАЦИЯ

Затраты производства являются важной не только экономической, но и учетно-аналитической категорией, которая существенно влияет на объемы и динамику прибыли. Осуществление действенного контроля затрат с целью постоянного снижения их величины становится одной из важных задач системы управления производством на предприятии, в том числе и в фермерских хозяйствах. Создание системы хозяйствования обуславливает необходимость развития одного из основных участков учетно-аналитического процесса – учета издержек производства и контроля над этими крайне важными процессами. Поиск путей снижения издержек производства в современных условиях следует рассматривать как фактор повышения прибыльности и эффективности работы предприятий, обеспечения их стабильности в рыночной среде, расширение возможностей внутрипроизводственной реструктуризации в соответствии с изменениями конъюнктуры рынков сбыта продукции.

**Ключевые слова:** расходы, первичные документы, дебет, кредит, учет.

#### ANNOTATION

The costs of production is important not only economic, but also accounting and analytical category, which has a significant impact on the volume and momentum profits. Therefore, implementation of effective cost control with the objective of reducing their size has become one of the important tasks of the production control system at the enterprise, including in individual farms. The creation of a management system necessitates the development of one of the main areas of accounting and analytical process – cost accounting of production and control over these critical processes. Finding ways to reduce costs of production in modern conditions should be considered as a factor in increasing the profitability and efficiency of enterprises, to ensure their stability in the market environment, expanding opportunities for industrial restructuring in accordance with changes in the markets.

**Keywords:** the costs, primary documents, debit, credit, accounting.

**Постановка проблеми.** Постійні зміни в економіці та економічній політиці держави зумовлені переходом України до ринкових відносин. В агро-

промислового комплексі країни переважають застарілі енергомісткі методи виробництва продукції, і це не сприяє зниженню її собівартості та, як наслідок, підвищенню конкурентоспроможності сільськогосподарської продукції. У ході господарської діяльності фермерські підприємства постійно мають потребу у високоефективному й якісному обліку та контролі витрат на виробництво продукції.

Таким чином, недостатнє теоретичне і практичне опрацювання і дискусійність питань побудови організації обліку та контролю витрат на виробництво продукції, слабка інформаційна забезпеченість управління, необхідність проведення досліджень витрат на виробництво продукції з позиції управління ними, а також зростаюча актуальність удосконалення обліку виробничих витрат та контролю на підприємствах в умовах розвитку ринкової економіки визначили вибір теми статті.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання обліку і контролю витрат на виробництво продукції в сільськогосподарських підприємствах досліджувалися багатьма провідними науковцями з бухгалтерського обліку та контролю: Бутинцем Ф.Ф., Андрющенко Н.С., Бутком А.К., Багатою І.М., Козаком В.Г., Костяковою А.А., Малюгою Н.М., Суком Л.К., Власюком Г.В., Волковою О.Н., Огійчуком М.Ф., Бабичем В.В., Светловою Н.М. Мареничем Т.Г., Чернецькою О.В., Яценком В.М., Зотовим В.В. та ін. Отже, питання обліку та контролю витрат на виробництво продукції є досить актуальним в Україні, воно має велике значення для становлення і нормального функціонування економіки [5].

**Мета статті** полягає в обґрунтуванні теоретичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та контролю витрат на виробництво продукції на прикладі фермерського господарства «Норка-Агро» Васильківського району Дніпропетровської області. Відповідно до мети роботи, були поставлені такі завдання:

- визначити економічний зміст, роль, сутність обліку та контролю витрат на виробництво продукції в діяльності підприємства;
- здійснити огляд нормативно-правової бази, яка регламентує порядок організації обліку та обліку та контролю витрат на виробництво продукції;
- надати рекомендації з питань удосконалення обліку та контролю витрат на виробництво продукції.

Об'єкт дослідження – процес формування витрат на виробництво продукції та калькулювання її собівартості в фермерському господарстві.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних і практичних аспектів з обліку та контролю витрат на виробництво продукції та аспекти вдосконалення цих процесів у фермерському господарстві.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У сучасних умовах динамічного розвитку економічних процесів успішна робота кожного підприємства багато в чому залежить від аналітичної та оперативної інформації, яка характеризує реальний стан фінансово-господарських процесів. Одним із найважливіших розділів даної системи є облік і контроль витрат на виробництво продукції, якому зазвичай приділяється особлива увага. Це обґрунтовано необхідністю розрахунку важливого показника виробничо-господарської діяльності підприємства – собівартості продукції, яка являє собою сукупність витрат на її виробництво і реалізацію, виражену в грошовій формі.

Облік і контроль витрат на виробництво продукції – це сукупність облікових та аналітичних процесів, які тісно пов'язані один з одним. Це і нормування витрат, і фактичний облік, прогноз і планування, і виявлення резервів зниження собівартості, і безпосередньо контроль над формуванням вартості продукції на різних етапах її виробництва [2].

Щоб правильно визначити собівартість продукції з урахуванням особливостей сільськогосподарського підприємства і технології виробництва, необхідно правильно встановити об'єкти обліку витрат. Під об'єктами обліку витрат прийнято розуміти місця виникнення витрат, тобто структурні підрозділи, за якими організовується облік витрат виробництва для контролю та управління витратами виробничих ресурсів, організації внутрішнього господарського розрахунку.

Однією з тенденцій обліку витрат та їх класифікації стала розробка систем, що допомагали не лише визначити витрати, але й більш повно контролювати використання ресурсів. Із цією метою витрати класифікуються на контрольовані і неконтрольовані. Витрати на виробництво формуються за об'єктами обліку (місцем виникнення) і об'єктами калькулювання (носіям) собівартості. До основних місць (сфер) виникнення витрат відносяться об'єкти, показані в табл. 1.

Виділення місць виникнення витрат має важливе значення для аналізу витрат, тому зв'язок між зростанням витрат і зміною ступеня завантаження виробничих потужностей підприємства найбільш чітко проявляється в місці виникнення витрат. За місцем виникнення витрат виділяються витрати, які безпосередньо беруть участь у виробництві виробів для ринку, їх називають основними місцями виникнення витрат (окремі цехи, виробництва, дільниці тощо) [4].

Отже, під час калькулювання собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за елементами (економічним змістом) і статтями калькуляції (характером виникнення і призначенням). Елементи витрат за економічним змістом є однорідними. Витрати, які утворюють елемент собівартості, включають витрати незалежно від специфіки виробництва продукції.

П(С) БО 16 «Витрати» регламентує порядок витрат операційної діяльності за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати [3].

Склад економічних елементів, згідно з П(С) БО 16 «Витрати», вважаємо, доцільно подати у табл. 2.

Групування витрат за економічними елементами здійснюється в усіх галузях народного господарства. Це дає можливість установити потребу в оборотних та необоротних активах, скільки яких активів втрачено незалежно, де вони вироблені, на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат.

Необхідно зазначити, що класифікація витрат за економічними елементами не дає змоги обчислювати собівартість окремих видів продукції та встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. Із цією метою застосовують класифікацію витрат за статтями калькуляції залежно від їх призначення та місця виникнення. Більш детально аналіз витрат дослідимо на прикладі фермерського господарства.

Фермерське господарство «Норка-Агро» розташоване в с. Павлівка Васильківського району Дніпропетровської області. Проаналізуємо майновий стан підприємства для визначення

Таблиця 1

Основні місця (сфери) виникнення витрат

№ п/п	Назва сфери	Складники місця виникнення витрат
1.	Матеріальна сфера	Склад сировини, склад допоміжних матеріалів
2.	Виробнича сфера	Окремі цехи, виробництва, дільниці тощо
3.	Сфера управління	Дирекція, відділ кадрів, юридичний відділ, фінансовий відділ, бухгалтерія
4.	Збут продукції	Відділ збуту, рекламний відділ, відділ дослідження ринку, відділ відправки продукції
5.	Допоміжні сфери	Ремонтні майстерні, транспортні та інструментальні ділянки, енергопостачання на підприємстві і т. д.

наявності майна, поточних грошових коштів, зобов'язань, капіталу, а також дебіторської і кредиторської заборгованості.

Як бачимо з табл. 3, вартість майна має тенденцію до збільшення: за досліджуваний період вартість майна підвищилася у два рази. Ці зміни переважно зумовлені відповідним збільшенням у структурі активів господарства вартості оборотних активів. Збільшення оборотних активів відбулось за рахунок збільшення обсягів готової продукції і поточної дебіторської заборгованості в чотири рази.

Про стабільну діяльність СФГ «Норка-Агро» свідчить відсутність зобов'язань за досліджуваний період, як довгострокових, так і поточних. Це означає абсолютну платоспроможність СФГ «Норка-Агро», підприємство покриває свої зобов'язання своєчасно, хоча є й інша сторона цього явища: у країні не розвинуте агрокредитування, аграрні підприємства, зокрема фермерські господарства, не користуються кредитами банків не з причини відсутності у цьому

потреби, а з причини невивідності, навіть унеможливлення кредитування.

Перед керівниками в процесі господарської діяльності постає питання, яким чином спрямувати мінімум зусиль на просування до ринків продукції, праці або капіталу з максимально ефективним результатом.

Особливе місце за сучасних умов господарювання у СФГ «Норка-Агро» необхідно відвести внутрішньогосподарському контролю витрат, який буде сприяти підвищенню економічної ефективності виробництва зниженням витрат, ліквідує непродуктивні витрати та істотно вплине на підвищення економічної ефективності виробництва продукції.

Ми пропонуємо розробити номенклатуру місць технологічного процесу виробництва продукції та здійснювати оперативний контроль витрат, оскільки це надасть можливість реалізувати всі функції управління витратами і забезпечить зворотній зв'язок між усіма рівнями діяльності.

Таблиця 2

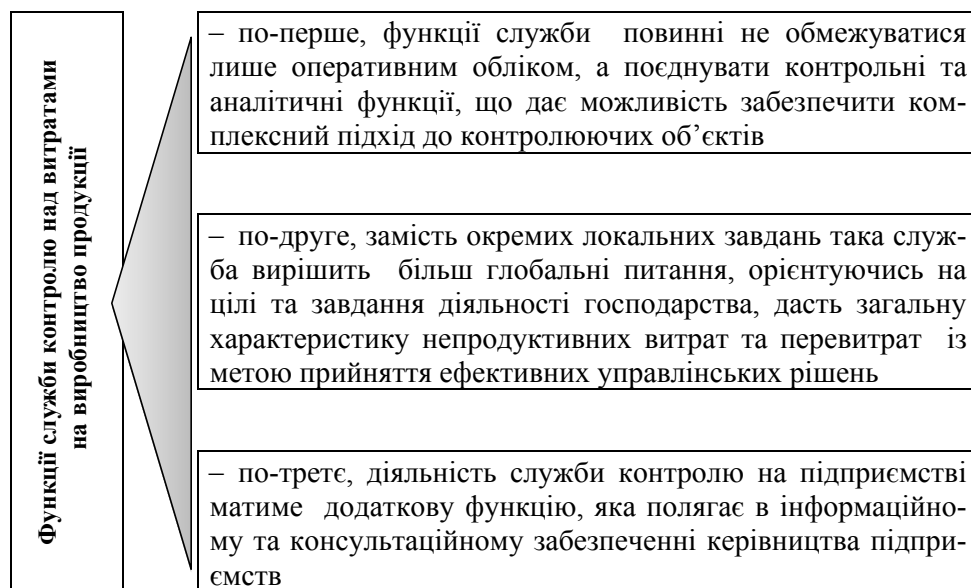
## Склад економічних елементів витрат в операційній діяльності підприємства

№ п/п	Економічний елемент витрат	Сутність елементу
1.	Елемент «Матеріальні затрати»	Включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів
2.	Елемент «Витрати на оплату праці»	Включаються заробітна плата за окладами та тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці
3.	Елемент «Відрахування на соціальні заходи»	Включаються відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи
4.	Елемент «Амортизація»	Включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
5.	Елемент «Інші операційні витрати»	Включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо

Таблиця 3

## Оцінка майна СФГ «Норка-Агро» за 2011–2015 рр., тис. грн.

№ з/п	Види майна	2011	2012	2013	2014	2015	Відношення у % 2015 р. до 2011 р.
1	Майно, всього	1829,6	2182,7	2658,9	3170,5	3723,2	203,50
2	Необоротні активи	432,3	415,4	452,1	454,5	491,5	113,69
3	Основні засоби	432,3	415,4	452,1	454,5	491,5	113,69
4	Оборотні активи	1397,3	1767,3	2206,8	2716,0	3232,1	231,31
5	Оборотні виробничі фонди	833,2	854,3	959,0	1030,6	1067,7	128,14
6	Виробничі запаси	704,0	770,5	864,9	943,4	934,8	132,78
7	Фонди обігу	564,1	996,4	1247,8	1685,4	2164,4	383,69
8	Готова продукція і товари	218,9	404,4	624,3	720,0	961,6	439,29
9	Поточна дебіторська заборгованість	0,0	90,8	111,5	315,5	461,2	–
10	Грошові кошти і поточні фінансові інвестиції	345,2	501,2	512,0	649,9	741,6	214,83
11	Капітал, усього	1829,6	2182,7	2658,9	3170,5	3723,2	203,50
12	Власний капітал	1829,6	2182,7	2658,9	3170,5	3723,2	203,50

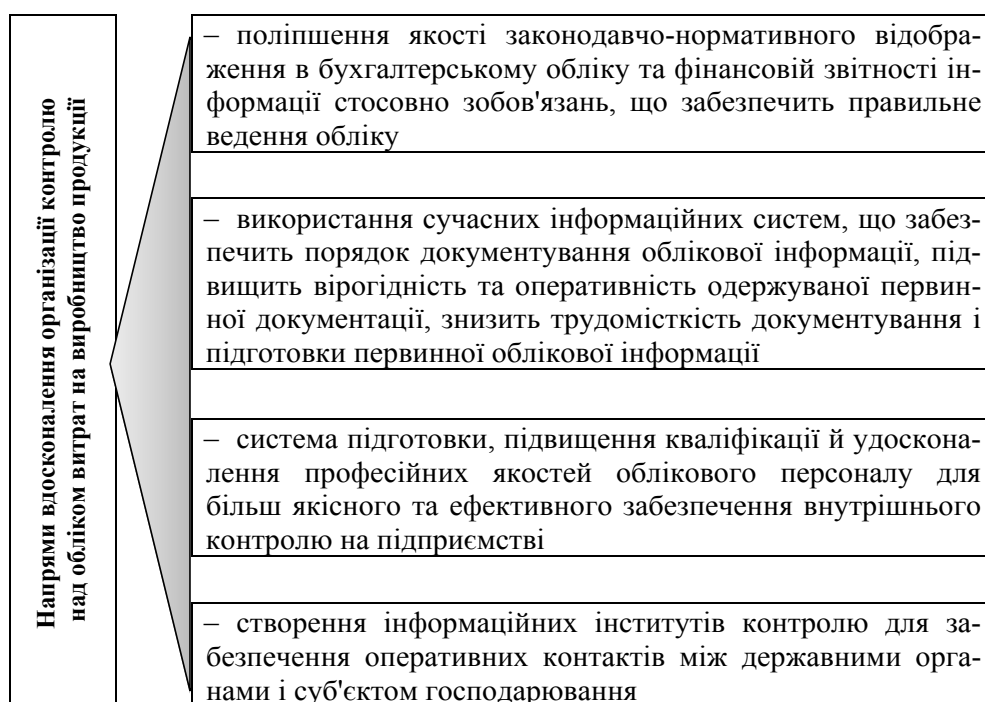


**Рис. 1. Функції служби контролю над витратами на виробництво продукції**

Вкрай необхідно звернути особливу увагу на інформаційне забезпечення контролю над витратами на виробництво продукції, розробити практичні рекомендації щодо створення належного документообігу на підприємстві.

Дослідивши загальний стан контролю витрат в СФГ «Норка-Агро», можна зробити висновок, що концентрація виробництва призводить до погіршення стану контролю над витратами, адже при цьому відмовляються від економічних відділів, погіршується система нормування та бюджетування витрат, а відповідно, й уся сис-

тема контролю. За цих умов бухгалтеру підприємства необхідна професійна допомога під час нетипових ситуацій, виникнення яких зумовлене змінами як у зовнішньому середовищі (політиці уряду, загальній економічній ситуації у країні), так і внаслідок впливу внутрішніх факторів (специфіки роботи підприємства, компетенції кадрів). Таким чином, вважаємо, у сучасних умовах актуальним стало створення окремої служби з числа працівників господарства – комісії для внутрішнього контролю [6]. Її функції зображено на рис. 1.



**Рис. 2. Напрями вдосконалення організації контролю над обліком витрат на виробництво продукції**

Ефективність контролю над витратами підвищується завдяки вмілому поєднанню різних методів, способів і прийомів його здійснення. Використання загальнонаукових методів (аналізу, синтезу, індукції, дедукції, аналогії, моделювання, абстрагування, конкретизація, системного огляду, функціонально-вартісного аналізу) і власних методичних прийомів і способів контролю (ревізії, інвентаризації, тематичної перевірки, обстеження, внутрішнього аудиту, економічного аналізу, експертизи, перевірки виконання прийнятих рішень), безперечно, будуть сприяти вдосконаленню процесу контролю обліку витрат на виробництво продукції. Це безперервний процес обґрунтування та реалізації найбільш раціональних форм, методів, способів і шляхів її створення і розвитку. Важливо зазначити, що основними напрямками вдосконалення організації контролю над обліком витрат на виробництво продукції є такі (рис. 2).

**Висновки.** На нашу думку, облік витрат повинен вестися за центрами відповідальності та деталізовано по видах культур, видах робіт, видах продукції рослинництва (основної, супутньої, побічної), циклах виробництва та технологічних процесах (операціях), статтях витрат із групуванням на змінні, умовно-змінні та постійні.

Вважаємо, що в аспекті вдосконалення контролю варто спрямувати зусилля на його здійснення за трьома методичними підходами до побудови обліку витрат на виробництво продукції за центрами відповідальності: за циклами сільськогосподарських робіт; за технологічними процесами, що об'єднують комплекс технологічних операцій; поопераційний облік у розрізі статей витрат із поділом на змінні, умовно-змінні та постійні.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : [навч. посіб.] / П.Й. Атамас. – К. : ЦУЛ, 2010. – 390 с.
2. Андрющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н.С. Андрющенко // Економічна теорія та історія економічної думки. – 2007. – № 5. – С. 3–7.
3. Бардадим М.В. Форми концентрації виробництва і реалізації зерна/ М.В. Бардадим // Агросвіт. – 2010. – № 7. – С. 15–18.
4. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции : [учеб. пособ.] / И.А. Басманов. – М. : Финансы, 1974. – 167 с.
5. Багата І.М. Бухгалтерський облік / І.М. Багата, М.М. Хахонва. – Ростов-на-Дону : Фенікс, 2010. – 655 с.
6. Безруких П.С. Облік та калькулювання собівартості продукції / П.С. Безруких. – М. : Фінанси, 2005. – 320 с.