

УДК 657.474.5:631.1

С. В. Коваль,

к. е. н., доцент, доцент кафедри підприємництва, обліку та фінансів,

Херсонський державний аграрно-економічний університет

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-5830-5750>

DOI: 10.32702/2306-6792.2024.22.104

ЗДІЙСНЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ВИЗНАЧЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ ДЛЯ УПРАВЛІННЯ ЇХ ОПТИМІЗАЦІЄЮ

S. Koval,

PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Entrepreneurship,

Accounting and Finance, Kherson State Agrarian and Economic University

ACCOUNTING FOR COSTS AND DETERMINING THE COST OF PRODUCTION OF AGRICULTURAL ENTERPRISES TO MANAGE THEIR OPTIMIZATION

Предметом статті є формування та здійснення обліку витрат і визначення собівартості продукції аграрних підприємств. Мета статті — оптимізація витрат та зменшення собівартості продукції для управління ними, збільшення ефективності й конкурентоспроможності аграрних підприємств. Визначено, що витрати та собівартість у співвідношенні з доходами та цінами є основними індикаторами ефективності й конкурентоспроможності аграрних підприємств загалом. Встановлено, що чинники формування витрат на тому або іншому аграрному підприємстві можуть відрізнятися якщо не номенклатурою, то їх питомою вагою. Загалом, їх сукупність зводиться до ресурсного забезпечення; організації внутрішнього середовища господарювання; інновацій; зовнішнього регулювання. За часткою в загальній структурі витрати поділяються на основні й додаткові, прямі і непрямі, постійні і змінні. Метою управління витратами є їх оптимізація на основі удосконалення бізнес-процесів, впровадження інновацій, підвищення продуктивності ресурсокористування. Зменшення додаткових або невиробничих витрат. Оскільки витрати впливають на формування собівартості продукції, то завдання управління нею також зводиться до зменшення. Встановлено, що для точності результатів обліку витрат і калькуляції собівартості продукції велике значення має не тільки категоризація та групування витрат, елементів собівартості й калькуляційних одиниць, але й вибір методів їх оцінки. Це дозволить забезпечити об'єктивність обліку й оцінки та діагностики; сприятиме підвищенню продуктивності використання ресурсів, ефективності виробництва й конкурентоспроможності продукції та аграрних підприємств загалом.

The primary mission of agricultural enterprises in Ukraine is to produce agricultural and food products. Therefore, production costs and cost of production are among the most important economic indicators of their business activities. The cost of production (work performed, services rendered) is the current expenditures of agricultural enterprises, expressed in monetary terms, that they incur in order to produce and sell their products. Production costs form the cost of production and affect the cost and selling price of finished products, and thus the efficiency and competitiveness of agricultural enterprises. Therefore, the results of accounting for costs and production costs are important not only for the theory but also for the practice of agricultural activities and their management. The subject of the article is the formation and implementation of cost accounting and determination of the cost of production of agricultural enterprises. The purpose of the article is to optimize costs and reduce the cost of production to manage them, increase the efficiency and competitiveness of agricultural enterprises. It is determined that costs and prime cost in relation to income and prices are the main indicators of efficiency and competitiveness of agricultural enterprises in general. It is established that the factors of cost formation at a particular agricultural enterprise may differ, if not in the nomenclature, then in their specific weight. In general, their totality is reduced to resource provision; organization of the internal business

environment; innovations; and external regulation. According to their share in the overall structure, costs are divided into basic and additional, direct and indirect, fixed and variable. The purpose of cost management is to optimize costs by improving business processes, introducing innovations, and increasing resource productivity. Reducing additional or non-production costs. Since costs affect the formation of the cost of production, the task of managing them is also reduced to reducing them. It has been established that for the accuracy of the results of cost accounting and production costing, not only the categorization and grouping of costs, cost elements and costing units is of great importance, but also the choice of methods for their assessment. This will ensure the objectivity of accounting, evaluation, and diagnostics; it will help to increase the productivity of resource use, production efficiency, and competitiveness of products and agricultural enterprises in general.

Ключові слова: облік, витрати, собівартість, калькуляція, продукція, аграрні підприємства, продуктивність, ефективність, конкурентоспроможність, управління.

Key words: accounting, costs, prime cost, costing, products, agricultural enterprises, productivity, efficiency, competitiveness, management.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Провідною місією аграрних підприємств в Україні є виробництво сільськогосподарської та продовольчої продукції. Тому витрати на виробництво та собівартість продукції є одними з найважливіших економічних показників їх господарської діяльності. Собівартість виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) — це виражені у грошовій формі поточні витрати аграрних підприємств, які вони здійснюють з метою виробництва й реалізації створеного продукту. Витрати на виробництво утворюють виробничу собівартість і впливають на собівартість та ціну реалізації готової продукції, отже, й ефективність та конкурентоспроможність аграрних підприємств. Тому результати обліку витрат та собівартості продукції мають важливе значення не тільки для теорії, але й практики аграрної діяльності, управління нею. Це вказує на актуальність та своєчасність їх всебічних досліджень.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Слід зазначити, що проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції або управлінського обліку постійно знаходяться у центрі уваги багатьох відомих учених. Значна увага їм приділена в працях вітчизняних економістів: Бадалова Х.М., Вольської В.В., Ігнатенка М.М., Коцупатрого М.М., Куць Т.В., Мармуть Л.О., Марчук У.О., Омецінської І.Я., Семенда Д.К. та ін.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є встановлення та узагальнення теоретико-методичних основ формування та організації обліку витрат на виробництво та собівартості продукції в аграрних підприємствах, визначення його ефективності та розробка практичних пропозицій щодо удосконалення для оптимізації.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Провідна або фінансово-економічна складова інформаційного забезпечення управління аграрних підприємств утворюється переважно з даних, сформованих у системі бухгалтерського обліку. Тому від правильного розуміння специфіки побудови і функціонування цієї системи залежить здатність економіста, фінансиста, менеджера оперативно обирати масив релевантних облікових та звітних відомостей, необхідних для аналізу та прийняття ефективних управлінських рішень [1, с. 205].

Витрати аграрних підприємств завжди були одним із найважливіших об'єктів обліку. Від того, наскільки точно та своєчасно вони відображаються в бухгалтерському або, швидше, управлінському обліку, прямо залежить точність і достовірність фінансового результату, який визначає підприємство. Формування витрат виробництва є основним та, водночас, складним елементом організації та розвитку господарського механізму аграрних підприємств і організацій. Тому необхідно чітко розуміти предмет

обліку, тобто витрати та їх формування, щоб відповідно використовувати його інструменти, методи та результати для управління з метою зменшення та оптимізації.

Існує багато значень категорії "витрати", оскільки це поняття є одним із основних в обліку. У результаті вивчення сутності поняття "витрати" в різних літературних джерелах було встановлено, що єдиного підходу щодо пояснення цього поняття не існує, підходи досить різняться або в самому формулюванні визначення або безпосередньо в його змісті. Серед визначень витрат найчастіше зустрічається таке: витрати — це грошове вираження ресурсів, використаних з певною метою [2, с. 4].

Таке визначення звертає увагу саме на грошове вираження використаних ресурсів, оскільки для цілей обліку та управління використовують, в основному, грошові показники. Зазначене визначення ґрунтується на використанні такої категорії як ресурси, яка за своєю природою є досить широкою. Не всі ресурси, які використовуються аграрними підприємствами, розглядаються ними як витрати, оскільки, по-перше, вони не завжди можуть бути достовірно оцінені, по-друге, вони можуть носити досить абстрактний характер (наприклад, такий ресурс як час або інформація; поведінка працівників та відношення до роботи тощо).

У національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" витрати визначаються як "... зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу". Якщо розглянути визначення витрат в нормативних джерелах, то можна побачити, що саме це визначення використовують найчастіше. Тому можна зробити висновок, що саме воно є найбільш доцільним та економічно обґрунтованим. Доцільність полягає в тому, що саме активи та зобов'язання складають облікову основу існування будь-яких підприємств, тобто вони є основними в тлумаченні того чи іншого об'єкта обліку.

Щодо облікового підходу до визначення витрат, то він тісно пов'язаний з поняттям собівартості. Тому собівартість можна вважати грошовим вираженням загальної суми витрат на виробництво і реалізацію продукції аграрних підприємств. Собівартість продукції є найважливішим показником його господарської діяльності. У вітчизняному законодавстві певну класифікацію та склад витрат на виробництво запропоновано у П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" та у П(С)БО 16 "Витрати".

Водночас, у практиці господарювання можуть застосовуватися й інші варіанти класифікації витрат, які сформувалися в економічній теорії. Усі вони сприяють ефективній організації обліку виробництва та правильному обчисленню собівартості продукції. Витрати на виробництво можна класифікувати:

- 1) за способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва: прямі і непрямі;
- 2) стосовно виробничого процесу: основні і накладні;
- 3) щодо обсягів виробництва: постійні і змінні;
- 4) за видами витрат: за економічними елементами; за статтями калькуляції;
- 5) за включенням до собівартості: включаються до собівартості чи не включаються до собівартості;
- 6) за єдністю складу: одноелементні; комплексні;
- 7) за календарними періодами: звітного періоду; майбутніх періодів;
- 8) за зв'язком із собівартістю продукції: на продукцію; витрати періоду;
- 9) за місцем виникнення: витрати виробництва; витрати цеху; витрати служби тощо.

Існують ще й інші класифікації витрат. Використання тієї чи іншої класифікації сприяє тому, що дерево рішень виробника під час аналізу витрат схиляється у відповідному напрямку його подальших дій [3, с. 125]. У підприємствах виробничої сфери витрати, які відносяться на собівартість продукції, називають виробничими витратами, а загальні витрати — витратами діяльності. Важливою ознакою витрат як у виробничій, так і у невиробничій сфері, є характер їх зв'язку з певним об'єктом: продукцією, підрозділом, проектом тощо. Залежно від характеру цього зв'язку витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямими витратами називаються економічно однорідні витрати, що відносяться на собівартість конкретного виду продукції прямо, безпосередньо у відповідності з обґрунтованими нормами та нормативами. До них відносяться витрати на сировину та матеріали, заробітна плата робітників основного виробництва, відрахування на соціальні заходи від заробітної плати робітників тощо. Під прямими розуміються такі витрати, які пов'язані з виробництвом одного певного виду продукції. При цьому на підставі первинних облікових документів вони можуть бути прямо віднесені на собівартість відповідної продукції.

Непрямими витратами називаються витрати, які неможливо розрахувати по окремих ви-

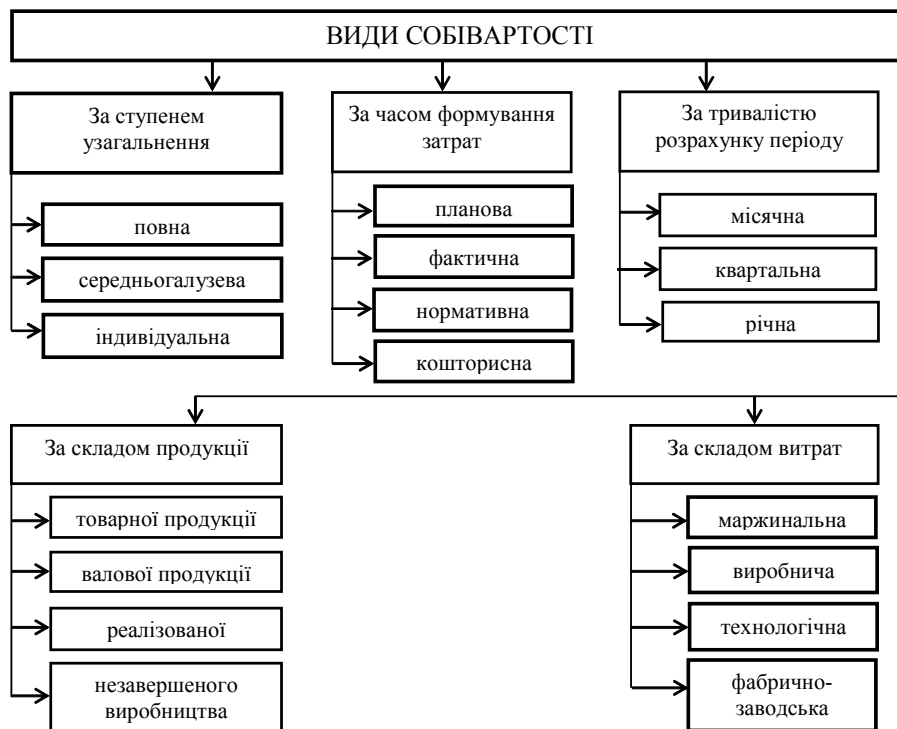


Рис. 1. Види собівартості продукції аграрних підприємств

Джерело: розроблено автором з використанням [9].

дах продукції за ознакою прямої приналежності, оскільки вони пов'язані з виготовленням декількох видів продукції або з різними стадіями її обробки. Їх включають до собівартості конкретних видів продукції шляхом розподілу пропорційно до будь-якої умовної бази. До непрямих відносяться витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання, на підготовку та освоєння виробництва, втрати від браку, загальновиробничі, адміністративні та інші виробничі витрати.

Віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат [4, с. 187]. Згідно з П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності, можна поділити на витрати від: операційної (основної та іншої) діяльності; інвестиційної діяльності; фінансової діяльності. Далі витрати, пов'язані з операційною діяльністю, групуються як: собівартість реалізованої продукції; адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати.

Наразі, поділ витрат за категоріями сприяє кращому їх аналізу та управлінню, щоб витрати не перевищили очікуваний дохід [5, с. 86]. Одним з важливих завдань управлінського обліку є калькулювання, результатом якого виступає собівартість. Собівартість продукції (робіт, послуг) — це грошове вираження витрат підприємства, пов'язаних з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, надан-

ням послуг. Собівартість продукції є одним із найважливіших економічних показників господарської діяльності підприємства і немає єдиного об'єктивного значення. Її величина залежить від методики розрахунку [7, с. 265].

На підставі п. 11 П(С)БО 16 "Витрати" собівартість реалізованої продукції складається: з виробничої собівартості продукції, яка була реалізована впродовж звітного періоду; нерозподілених постійних загальновиробничих витрат; наднормативних виробничих витрат [8, с. 47]. У свою чергу, до виробничої собівартості продукції включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі витрати;
- постійні розподілені загальновиробничі витрати.

На рисунку 1 згруповано види собівартості продукції за основними класифікаційними ознаками: за ступенем узагальнення, за часом формування витрат, за тривалістю розрахункового періоду, за складом продукції та за складом витрат. Калькуляція — це результат калькуляційних обчислень із визначення собівартості у розрізі встановлених статей, оформлений у вигляді документа. Основна функція калькуляції собівартості полягає у зборі даних про витрати на виробництво і відповідну обробку даних. Метою калькулювання собівартості

є визначення витрат, які припадають на одиницю продукції. Кінцевим результатом калькулювання собівартості є складання калькуляцій.

Власне, калькулювання — це процес обчислення (визначення) собівартості. На практиці основне значення має вміння правильно його організувати. А калькуляція — це вже оформлений у вигляді відповідного документа розрахунок собівартості (п. 597 Методичних рекомендацій № 373). У п. 11 П(С)БО 16 "Витрати" чітко визначено: підприємства самостійно встановлюють перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції.

Об'єктом управлінського обліку витрат є продукція, організаційний підрозділ, вид виробництва тощо. Об'єктами калькулювання можуть бути: виробництва; стадії технологічного процесу; окремі вироби основного, допоміжного, побічного виробництва; види робіт і послуг; сорти виробів; напівфабрикати власного виготовлення [10, с. 267]. При розрахунку середніх витрат основне місце посідає вибір калькуляційної одиниці.

Калькуляційна одиниця дає можливість розрахувати витрати на виробництво по кожній статті окремо і в цілому на одиницю виробленої продукції. При виборі такої одиниці враховуються умови виробництва і споживання продукції, якісні і кількісні показники. Така одиниця повинна бути економічно однорідною, стійкою в часі та відображати кількісну сторону виробів. На практиці використовують такі групи калькуляційних одиниць:

— натуральні: тонни, штуки, кілограми, погонні метри, метри квадратні, метри кубічні, гектари, літри;

— умовно-натуральні: метр кубічний бетонного виробу, 1 умовна тонна, умовна банка фарби, умовна тисяча штук насіння;

— умовні: машино-години, машино-зміни;

— приведені: маса продукту у перерахунок на вміст поживних речовин;

— вартісні: витрати на 1 тисячу гривень виконаних робіт;

— трудові: людино-година, людино-день;

— експлуатаційні: одиниця потужності машини, двигуна, виробничої споруди, параметри приладів.

Оскільки для потреб управління витратами, насамперед, розраховується виробнича собівартість продукції, яка складається із сукупності виробничих витрат, то у процесі калькулювання собівартості продукції потрібно: обрати об'єкт калькулювання та визначити калькуляційну одиницю; уточнити вид калькуляції; обрати доцільний метод калькулювання; об-

грунтувати калькуляційні статті та методики їх розрахунку; визначити основні чинники впливу; здійснити оцінку та аналіз отриманих результатів; планування та прогнозування на перспективу; розробити відповідні результатам і прогнозам управлінські рішення для оптимізації витрат та підвищення ефективності й конкурентоспроможності на цій основі [11].

ВИСНОВКИ

Витрати як облікова категорія розуміються "як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів та збільшення зобов'язань, через що зменшується власний капітал". Вони тісно пов'язані з категорією собівартості, яка вважається їх грошовим виразом на виробництво і реалізацію продукції. Облік, який їх фіксує, називається облік витрат, виробничий облік, але правильніше його називати управлінським, оскільки він ширше виробничого і використовується як основа прийняття управлінських рішень щодо розвитку фермерських господарств та інших підприємств.

Всі витрати надзвичайно різноманітні та класифікуються за різними ознаками та категоріями. Відповідно до їх характеристик, центрів виникнення та відповідальності здійснюється їх групування та організація обліку. Групування витрат є підставою для формування різних видів собівартості, що встановлюється на основі калькуляції. Вона розуміється як облік витрат на одиницю продукції, обробка та аналіз даних. При цьому основоположним є вибір калькуляційних одиниць. Таким чином, організація обліку витрат означає: встановлення факту витрат, їх класифікацію, групування та облік; вибір об'єкту калькуляції та встановлення її одиниці; обґрунтування статей калькуляції та методики їх розрахунку.

Література:

1. Бадалов Х.М. Досягнутий рівень собівартості продукції рослинництва в сільськогосподарських підприємствах. Вісник ХНАУ. Серія "Економічні науки". 2015. № 1. С. 203—210.

2. Ігнатенко М.М., Мармуль Л.О., Леваєва Л.Ю., Романюк І.А. Ідентифікація сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів у сукупності форм організації діяльності на селі. Агросвіт. 2019. № 17. С. 3—7.

3. Омецінська І.Я. Особливості формування повної собівартості продукції (робіт, послуг) в управлінському обліку для цілей ціноутворення. Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2018. № 4. С. 120—133.

4. Семенда Д.К., Семенда О.В., Семенда О.В. Логістика та її роль в підвищенні економічної ефективності реалізації продукції рослинництва. Молодий вчений. 2021. № 1 (89). С. 185—190.

5. Вольська В.В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 3 (24). С. 83—88.

6. Вітер С.А., Вітер З.Д. Обліково-аналітичне забезпечення управління маркетинговими витратами сільськогосподарських підприємств. Агросвіт. 2016. № 12. С. 34—40.

7. Жук В.М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ "ІАЕ", 2018. 408 с.

8. Ігнатенко М.М., Мармуль Л.О., Романюк І.А. Розвиток конкурентних стратегій підприємств в умовах глобалізації ринків. Економічний вісник університету. 2023. Вип. 57. С. 45—51.

9. Коцупатрій М.М., Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль в управлінні діяльністю сільськогосподарських підприємств: монографія. Вінниця: ПП "ТД "Едельвейс і К", 2014. 268 с.

10. Прядко В.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами. Економічний аналіз. 2018. Том 28. № 4. С. 265—270.

11. Куць Т.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами виробництва сільськогосподарської продукції. Регіональна економіка та управління. 2017. № 1 (14). С. 79—83.

5. Vol's'ka, V.V. (2012), "Methodological approaches to accounting and analytical support and audit of management activities of agricultural enterprises", Problemy teorii ta metodologii bukhgalters'koho obliku, kontroliu i analizu, 3 (24), pp. 83—88.

6. Viter, S.A. and Viter, Z.D. (2016), "Accounting and analytical support for the management of marketing costs of agricultural enterprises", Ahrosvit, vol. 12, pp. 34—40.

7. Zhuk, V.M. (2018), Rozvytok teorii bukhgalters'koho obliku: instytutsional'nyj aspekt [Development of accounting theory: institutional aspect], NNTs "IAE", Kyiv, Ukraine.

8. Ihnatenko, M.M. Marmul', L.O. and Romaniuk, I.A. (2023), "Development of competitive strategies of enterprises in the conditions of market globalization", Ekonomichnyj visnyk universytetu, vol. 57, pp. 45—51.

9. Kotsupatryj, M.M. and Marchuk, U.O. (2014), Vnutrishn'ohospodars'kyj kontrol' v upravlinni diial'nistiu sil's'kohospodars'kykh pidpryemstv [Internal economic control in the management of agricultural enterprises], PP "TD "Edel'vejs i K", Vinnytsia, Ukraine.

10. Priadko, V.V. (2018), "Accounting and analytical support of cost management", Ekonomichnyj analiz, vol. 4, no. 28, pp. 265—270.

11. Kuts', T.V. (2017), "Accounting and analytical support of cost management of agricultural production", Rehional'na ekonomika ta upravlinnia, vol. 1 (14), pp. 79—83.

Стаття надійшла до редакції 07.11.2024 р.

References:

1. Badalov, Kh.M. (2015), "Achieved level of prime cost of crop production in agricultural enterprises", Visnyk KhNAU. Seriiia "Ekonomichni nauky", vol. 1, pp. 203—210.

2. Ihnatenko, M.M. Marmul', L.O. Levaieva, L.Yu. and Romaniuk, I.A. (2019), "Identification of agricultural service cooperatives in the aggregate of forms of organization of activities in the countryside", Ahrosvit, vol. 17, pp. 3—7.

3. Ometsins'ka, I.Ya. (2018), "Features of the formation of the full cost of products (works, services) in management accounting for pricing purposes", Visnyk Ternopil's'koho natsional'noho ekonomichnoho universytetu, vol. 4, pp. 120—133.

4. Semenda, D.K. Semenda, O.V. and Semenda, O.V. (2021), "Logistics and its role in increasing the economic efficiency of crop production sales", Molodyj vchenyj, vol. 1 (89), pp. 185—190.

<https://nayka.com.ua>

Електронне фахове видання

Ефективна
ЕКОНОМІКА

Виходить 12 разів на рік

Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)

Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292

e-mail: economy_2008@ukr.net

viber: +38 050 3820663