

## ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВІДТВОРЮВАЛЬНИХ ПРОЦЕСІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*Маренич Т.Г., д.е.н., професор,  
Харківський національний технічний університет сільського господарства імені Петра Василенка*

*Розглянуто складові облікової політики щодо обліку виробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах, які відповідають вимогам ефективного управління у процесі відтворення.*

*The constituents of registration policy are considered in relation to the account of production charges in agricultural enterprises, which answer the requirements of effective management in the process of recreation.*

**Постановка проблеми.** Соціально-економічні перетворення в аграрній сфері України не забезпечили очікуваного нарощування виробництва сільськогосподарської продукції, підвищення ефективності та конкурентоспроможності галузі. Весь період трансформаційних змін характеризувався постійним зростанням виробничих витрат, особливо матеріальних, що негативно впливало на процеси відтворення. Тому виникає необхідність безперервного і всебічного моніторингу формування витрат та рівня собівартості продукції. Створення комплексної системи управління витратами, насамперед у первинній ланці національної економіки – підприємствах, повинно позитивно впливати на відтворення та підвищення ефективності виробництва.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні та методичні аспекти формування витрат та управління ними у відтворювальних процесах знайшли своє відображення у працях Воскобійника Ю.П., Шпикуляка О.Г. [1], Охріменка І.В. [2], Партин Г.О. [3] та ін. [10, 11]. Однак в умовах внутрішньої та зовнішньої конкуренції, підвищеного ризику діяльності існує потреба у формуванні ефективної системи управління витратами. При цьому аспекти облікового забезпечення відтворювальних процесів у сільськогосподарських підприємствах розкрито не повною мірою.

**Постановка завдання.** Мета статті – обґрунтувати складові облікової політики щодо обліку виробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Досягнення економічної ефективності відбувається тільки через постійне обрахування й облік усіх факторів виробництва. Саме за допомогою обліку формується уява про положення справ на підприємстві. Тому бухгалтерський облік повинен забезпечити правдиве та об'єктивне вимірювання та відображення в кількісних і якісних показниках процесу відтворення на підприємствах. Разом з тим, вимірюючи і відображаючи різні сторони процесу відтворення, облік виступає головним інструментом побудови ефективної стратегії функціонування й

розвитку підприємства, є основою для планування, аналізу, контролю за виробничо-господарською діяльністю товаровиробників.

У діючих нормативних актах, які регулюють організацію й методику бухгалтерського обліку, передбачено декілька варіантів вирішення певних облікових питань, що є новим у веденні вітчизняного обліку. Це призводить до неспівставності інформації, яка ґрунтується на даних бухгалтерського обліку. Тому, з одного боку, існує потреба в єдності підходів щодо оцінки активів, зобов'язань, фінансових результатів, подання якісної звітності, що вимагає суворої державної регламентації і встановлення єдиних методологічних основ бухгалтерського обліку. З іншого боку, підприємствам надано право самостійно визначати облікову політику з урахуванням вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Однак П(С)БО не враховують специфічних особливостей сільськогосподарської галузі, тому і не регулюють важливі питання, вирішити які окремому підприємству складно. У цих умовах сільськогосподарські підприємства самостійно розробляють й реалізують облікову політику, створюють власні, часто примітивні, методичні напрацювання облікових служб [4, с. 6]. При цьому виробничий (управлінський) облік залишився майже незмінним, слабо пристосованим до потреб управління в ринкових умовах.

Важливою проблемою при прийнятті рішень є співставність інформації, яка надходить керівництву від різних служб і відділів. Тому необхідно використовувати інтегрований підхід до планування, обліку, аналізу та контролю. Це досягається через розробку і реалізацію облікової політики підприємства, яка відповідає вимогам управління.

Оскільки виробництво є головною стадією процесу відтворення, облікова політика повинна визначати перш за все систему обліку витрат, яка є вихідною в управлінні підприємством. Система обліку витрат також є основою бюджетування, яке характеризує якість управління та відповідність його рівня сучасним умовам господарювання.

Вважаємо, що формування й облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції відіграють важливу роль у забезпеченні соціально-економічної віддачі коштів та капіталу будь-якого підприємства. Від їх належної організації багато в чому залежать рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування якісних та кількісних показників, оптимальне ціноутворення тощо. Облік витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції здійснюється в межах управлінського обліку, який законодавчо нерегламентований, а отже потребує регламентації обліковою політикою підприємства. Наказом Міністерства аграрної політики України від 17.12.2007 № 921 затверджені Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства [5]. Але цей нормативний акт по відношенню до обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) має деякі недоліки і потребує доопрацювання.

Так, склад елементу облікової політики «Облік витрат» є не повним. На нашу думку в наказі про облікову політику слід зазначати доцільний перелік об'єктів обліку витрат в окремих галузях і видах виробництва. В літературі немає чіткого розуміння та відповідного розмежування носіїв витрат, місць виникнення витрат, об'єктів обліку і калькулювання. Вахрушина М.А. носії витрат розглядає як види продукції (робіт, послуг) підприємства, які призначені для реалізації на ринку і потребують інформації про собівартість [6, с.89]. Нерідко носії витрат ототожнюють з об'єктами калькулювання. При цьому об'єктами калькулювання собівартості є різного ступеню готовності окремі види й одиниці продукції (робіт, послуг) основного і допоміжних підрозділів, технологічних фаз, стадій, переділів виробництва. Об'єкти калькулювання собівартості продукції взаємопов'язані з об'єктами обліку витрат виробництва і можуть збігатися.

Виходимо з того, що місце виникнення витрат - це структурні одиниці і підрозділи підприємства (цех, відділення, бригада, ферма, робочі місця, відділи, виробництва) або господарський чи географічний сегмент, де відбувається споживання виробничих ресурсів і за якими організується планування та облік витрат виробництва для контролю й управління ними. Таке групування необхідне для організації обліку за центрами відповідальності.

На вибір об'єктів обліку витрат істотно впливають: організація виробництва, технологічні особливості, рівень спеціалізації підрозділів, структура управління підприємством; технічні параметри продукції, що виробляється; система контролю за витратами; ступінь освоєння внутрішньогосподарського розрахунку; впровадження комерційного розрахунку; інноваційні рішення та ін. Тому номенклатуру об'єктів обліку витрат кожне підприємство розробляє самостійно. Згідно вимог П(С)БО 16 "Витрати" [7] об'єктами витрат можуть бути визнані: вид продукції, роботи, послуги, або вид діяльності. Основний критерій при встановленні об'єктів витрат – потреба у визначенні пов'язаних з їх виробництвом витрат. На сільськогосподарських підприємствах об'єктами обліку витрат можуть бути: галузі, виробничі підрозділи, окремі культури, групи культур (тварин), види виробництв. Тому в якості груп об'єктів обліку витрат можна виділити види продукції, місця виникнення витрат та види витрат [8]. В такому випадку номенклатура об'єктів обліку витрат розширюється і може включати: види продукції, вироби, групи однорідних виробів, окремі технологічні процеси, замовлення, переділи, види виробництв, види витрат, структурні підрозділи, центри відповідальності, носії витрат, місця виникнення витрат, господарські сегменти, географічні сегменти, окремий бізнес тощо. Дійсно, такий підхід є більш правомірним та дозволяє повніше врахувати специфіку діяльності сільськогосподарських підприємств.

Необхідним також є визначення застосовуваних на підприємстві методів обліку витрат. На сьогодні дискусійною залишається проблема співвідношення методів обліку витрат та методів калькулювання. На нашу думку при розгляді питання методології обліку витрат та калькулювання собівартості продукції необхідно чітко розрізняти методи обліку витрат та методи

калькулювання собівартості продукції. У свою чергу методи обліку витрат та методи калькулювання собівартості продукції в значній мірі залежать від особливостей галузі, до якої належить підприємство, та завдань управління.

На нашу думку метод обліку витрат – це сукупність способів побудови аналітичних позицій (аналітичних рахунків) з формування витрат з метою обґрунтованого калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) і управління ними. Метод калькулювання включає способи групування витрат за об'єктами калькулювання та прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості продукції. Тобто вихідною ознакою методів обліку витрат є об'єкти обліку витрат, які визначені цілями управління.

Відносно вітчизняної практики застосування методів обліку витрат, їх можна поділити на традиційні та новітні (інноваційні). Такий поділ зумовлений передусім періодом виникнення та поширення тих чи інших систем в нашій країні. Крім того за ступенем регулювання витрат слід виділити методи обліку витрат: які обов'язково вимагають певних облікових процедур; які спрямовані на зменшення величини витрат; та які пов'язані з перенесенням (розподілом) накладних витрат.

Традиційними методами обліку витрат є позамовний, попроцесний, попередільний, нормативний. Вони ґрунтуються на використанні в обов'язковому порядку таких облікових процедур, як відкриття аналітичних рахунків, розрахунок собівартості одиниці продукції, ведення документів - виробничих звітів, замовлень, нарядів, виділення відхилень та ін. Це створює можливості не тільки для контролю над окупністю витрат, але і розрахунку показників ефективності роботи структурних підрозділів. При цьому ці методи являються слабо пристосованими до зміни ринкового середовища.

На зменшення величини витрат в ринкових умовах спрямовані зарубіжні системи абсорпшен-костинг, директ-костинг, таргет-костинг, кайзен-костинг, які мають свою сферу застосування.

Перенесення накладних витрат здійснюється на основі підрахунку за змінними витратами, повного поглинання витрат, стратегічного перенесення накладних витрат та ін.

Слід зазначити, що зарубіжні системи і методи обліку витрат та калькулювання, хоча й зорієнтовані на прийняття управлінських рішень, через незадовільний фінансовий стан підприємств, менталітет працівників, недостатній рівень кваліфікації управлінців, відсутність чіткої відповідальності за результати роботи та системного підходу до управління, їх не можна просто перенести на вітчизняні підприємства. Необхідно наголосити, що той чи інший метод обліку витрат призначений для певних цілей, для яких його повинні використовувати. Незнання сутності та призначення методу або ж надмірне захоплення одним із видів загрожує неправильними рішеннями, що негативно позначиться на діяльності підприємства.

Серед методів калькулювання слід розрізняти метод послідовного підсумовування витрат та метод прямого накопичення витрат. Суть першого методу полягає в тому, що собівартість кінцевої готової продукції визначають на основі послідовного підсумовування витрат, які враховують на окре-

мих аналітичних рахунках. Він використовується для розрахунку собівартості продукції тих виробництв і галузей, де витрати враховують за окремими технологічними процесами і переділами. За методу прямого накопичення витрат собівартість продукції визначається усіма витратами, які обліковують на одному аналітичному рахунку [8, с. 24].

Методи калькулювання доповнюють способи калькулювання – набір прийомів, інструментів, процедур, механізмів, техніка (технологія) визначення собівартості продукції [9, с.102]. Найпоширенішими серед зазначених способів є: спосіб прямого розрахунку, спосіб виключення витрат, спосіб перерахунку в основну продукцію (коефіцієнтний), пропорційний, розподіл витрат пропорційно до вартості продажу, нормативний, натуральних показників, оцінка витрат на окремі види продукції експертним шляхом і вираження їх в певних відносних показниках, комбінований та ін. Способи калькулювання в розрізі основних видів біологічних активів слід пов'язувати зі спеціалізацією та рівнем концентрації виробництва в сільськогосподарських підприємствах.

Поряд з цим в сільськогосподарських підприємствах, як і раніше, існує потреба у розрахунку собівартості одиниці продукції, яка є основою для прийняття більшості управлінських рішень щодо випуску продукції, її ціни, тактичних та стратегічних цілей діяльності підприємства. В зв'язку з цим в наказ про облікову політику підприємства, на нашу думку, необхідно ввести елемент «Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)», у складі якого слід відображати: обрані господарюючим суб'єктом методи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); застосовувані підприємством способи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); види собівартості продукції, які планує визначати підприємство для забезпечення ефективного процесу його управління.

Всі прогресивні концепції систем управління витратами ґрунтуються на розмежуванні постійних і змінних витрат. У фінансовому обліку витрати не поділяються на постійні та змінні, а система управлінського обліку на підприємстві не завжди передбачає їх розподіл. Однак з метою управління витратами важливо знати поведінку витрат залежно від обсягу виробництва. В літературних джерелах виділяють наступні методи розподілу витрат на постійні й змінні: метод технологічного нормування (інженерний); метод побудови графіка (візуальний); метод аналізу рахунків; метод абсолютного приросту (вищої та нижчої точки); метод найменших квадратів [10]. Слід зазначити, що ці методи не набули широкого використання на практиці, є громіздкими, вимагають певних знань. Розподіл витрат на постійні та змінні нами пропонується здійснювати на основі коефіцієнтів парної кореляції окремих видів витрат з виручкою.

Важливою проблемою є розподіл загальновиробничих та інших непрямих витрат і включення їх до складу собівартості продукції. Однак, незважаючи на складний фінансовий стан вітчизняних сільгоспвиробників, більшість з них не приділяють цим питанням належної уваги. Практика свідчить,

що у собівартість конкретного виду продукції частка інших витрат включається директивно.

Аналіз сучасних методів розподілу непрямих витрат показує, що більшість з них спрямовані на точність калькулювання собівартості окремих видів продукції, а не на оперативність контролю за їх формуванням. Постає питання розробки нових підходів у цьому питанні, реалізація яких сприятиме зниженню непрямих витрат, збільшенню прибутку, підвищенню рентабельності. Необхідні нові підходи до формування й групування витрат за носіями та об'єктами обліку витрат з метою оперативного управління ними. Одним з таких напрямів може бути групування витрат за деталізованими статтями витрат та видами робіт.

Слід враховувати, що крім елементів облікової політики щодо безпосередньо обліку витрат, основними її складовими є ще й такі, які визначають систему обліку витрат. Це методи нарахування амортизації необоротних активів, порядок обліку і фінансування ремонту основних виробничих засобів, відпуску запасів у виробництво, капіталізації фінансових витрат, визначення витрат майбутніх періодів та ін. Крім того, облікова політика повинна передбачати необхідну деталізацію обліку витрат і доходів, що вимагає відповідного налаштування робочого плану рахунків на деталізацію та аналітику, яка була б достатньою для створення ефективної системи управлінського обліку та внутрішньогосподарської звітності. Тобто до формування облікової політики підприємства треба підходити комплексно, оскільки всі її елементи тісно взаємопов'язані, впливають на витрати, доходи і результати діяльності.

**Висновки.** Відсутність чіткої формалізації складових облікової політики вимагає ґрунтовної їх розробки на рівні держави. Реалізація облікової політики підприємства повинна відповідати вимогам оперативного, тактичного та стратегічного управління, забезпечити поєднання інтересів власників і найманих працівників, адміністрації та трудових колективів агроформувань, підвищення соціально-економічної віддачі коштів і капіталу. Треба, щоб облікова політика визначала перш за все систему обліку витрат, яка є вихідною в управлінні витратами. Регламентування облікових процедур щодо витрат дозволить підвищити якість інформації для планування, прогнозування, аналізу, контролю, прийняття виважених управлінських рішень.

#### **Література:**

1. Шпикуляк О.Г. Внутрішньогосподарські організаційно-економічні механізми забезпечення прибутковості сільськогосподарських підприємств / О.Г. Шпикуляк, Ю.П. Воскобійник. – К.: ІАЕ УАН, 2003. – 204с.
2. Охріменко І.В. Витрати та собівартість сільськогосподарської продукції в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств: Монографія / Охріменко І.В. – К.: В-во «Логос», 2009. – 338с.
3. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: Монографія / Партин Г.О. – К.: УБС НБУ, 2008. – 219с.

4. Правдюк Н.Л. Тенденції розвитку фінансового обліку в агропромисловому виробництві / Правдюк Н.Л. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки», 2005. – 420с.

5. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства: наказ Міністерства аграрної політики України від 17.12.2007р. №921 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minagro.gov.ua>.

6. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов / Вахрушина М.А. – М.: Омега – Л; Высш.шк., 2003. – 528с.

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» / Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку. Нормативна база. Нова редакція. – Х.: Курсор, 2010. – С.134 – 143.

8. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №12. – С.19 – 25.

9. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика / Сук П.Л. – К., 2007. – 330с.

10. Ковтун С. Управление затратами / Ковтун С., Ткачук Н., Савлук С. – Х.: Фактор, 2007. – 272с.

11. Облікова політика підприємства: Навчальний посібник / За ред. Лузана Ю.Я., Гаврилюка В.М. – 2-е вид., доп. і перероб. – К.: Вид-во ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2009. – 328с.

УДК 65.011.47:338.43

## **РОЛЬ СТРАТЕГІЧНОГО АНАЛІЗУ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЧОЮ ДІЯЛЬНІСТЮ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

*Мармуль Л.О., д.е.н., професор,  
Херсонський державний аграрний університет*

*У статті узагальнені і уточнені теоретичні основи стратегічного управління аграрних підприємств; проаналізовано стратегічний процес як засіб досягнення економічної стабільності сільськогосподарських підприємств; обґрунтовано необхідність здійснення та методичні засади стратегічного аналізу у системі стратегічного управління виробничо-господарською діяльністю сільськогосподарських підприємств.*

*The article summarized and clarified the theoretical foundations of strategic management of agricultural enterprises, strategic analysis process as a means of achieving economic stability of agricultural businesses need for justification and methodology of strategic analysis in the strategic management of industrial and economic activities of agricultural enterprises.*

**Постановка проблеми.** Сучасний стан української аграрної економіки характеризується сукупністю сучасних рис, що визначають потреби в розро-