

РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ  
ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТОБЛІК ВИТРАТ: ТЕОРЕТИЧНИЙ ТА ПРАКТИЧНИЙ АСПЕКТ  
RECORD LOSS: THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS

УДК 658.784

**Кадацька А.М.**к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського  
обліку  
Сумський національний аграрний  
університет*У статті розкриті теоретичні та практичні аспекти обліку витрат, у тому числі обліку витрат та виходу продукції зернових культур, досліджено взаємозв'язок між економічними категоріями «затрати» і «витрати», уточнено склад статей витрат на виробництво продукції рослинництва.***Ключові слова:** витрати, затрати, виробничі затрати, статті витрат, виробництво продукції.*В статье раскрыты теоретические и практические аспекты учета расходов, в том числе учета затрат и выхода продукции зерновых культур, исследована взаимос-**вязь между экономическими категориями «затраты» и «расходы», уточнен состав статей затрат на производство продукции растениеводства.***Ключевые слова:** расходы, затраты, производственные затраты, статьи затрат, производство продукции.*The article deals with the theoretical and practical aspects of cost accounting, including the accounting of costs and yields of cereals, investigated the relationship between economic categories of "costs" and "costs", clarified the composition of expenditure on crop production.***Keywords:** costs, expenses, production costs, expenditure, production.

**Постановка проблеми.** Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень користувачам облікової інформації необхідно знати склад витрат, вартість спожитих засобів і предметів праці, робочої сили, суму інших витрат, мати обґрунтовану методику обчислення собівартості готової продукції і визначення фінансових результатів. Рослинницька галузь є динамічною системою, яка знаходиться в постійному процесі розвитку і для неї характерні такі особливості, як: використання землі як основного засобу виробництва; залежність виробничого процесу від природних процесів передбачає сезонність застосування засобів праці та трудових ресурсів при виконанні сільськогосподарських робіт та розмежування витрат за виробничими циклами; одночасний вихід декількох видів продукції тощо.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розвиток теорії і практики обліку витрат та виходу продукції рослинництва належить працям вітчизняних вчених, зокрема: М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, В.Б. Моссаковського, П.Т. Саблука, Л.К. Сука, М.Г. Чумаченка, В.О. Шевчука, та ін. Серед зарубіжних вчених даною проблемою займалися: А. Апчерч, В.Б. Івашкевич, О.Д. Каверіна, Т.П. Карпова, В.Ф. Палій, Я.В. Соколов, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, Л.І. Хоружій, А. Яругова.

**Постановка завдання.** Метою статті є дослідження та обґрунтування теоретичних положень і чинної практики обліку витрат та виходу продукції зернових культур і розробка на цій основі методичних підходів до вдосконалення цих процесів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У сьогоднішніх умовах, коли економічна криза та

нестабільний стан ринку диктують свої умови, а ціни на сировину та енергоносії ростуть, для підприємств надзвичайно важливо ефективно управляти витратами та планувати їх. Становлення та укріплення ринкової економіки на теренах нашої держави, а також процеси, що з цим пов'язані, змінюють основні принципи функціонування економічного, правового та інформаційного середовища підприємства – з'явилася комплексна система, від злагодженої роботи котрої залежить правильна і об'єктивна оцінка господарювання всього підприємства.

Категорія витрати в сучасній економічній літературі застосовується досить широко, при цьому має різні визначення. У положенні (стандартах) бухгалтерського обліку України поняття «витрати» означає зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [1, с. 2].

Загалом же вчені визначають витрати, як витрачені на сировину, матеріали грошові кошти, основні фонди, паливо, енергію, трудові ресурси та інше на виробництво і реалізацію продукції, а також на супутні до цього операції.

Рівень техніки, організація виробництва, об'єм спожитих матеріальних та трудових ресурсів впливають на об'єм витрат на виробництво – він може як зростати, так і падати.

Витрати на виробництво продукції можуть зростати або зменшуватися з огляду на ряд факторів таких, як об'єм спожитих трудових або мате-

ріальних ресурсів, рівня техніки, організації виробництва та багатьох інших. Будь-яке підприємство в умовах ринкової економіки може віднайти безліч важелів впливу на зниження витрат, які можна привести в дію при вмілому керівництві, під час якого виявляються резерви зниження того або іншого виду витрат, що в кінцевому рахунку впливає на результати господарської діяльності підприємства, і в першу чергу збільшує величину і якість отриманого прибутку [2, с. 147].

Витрати на виробництво класифікують за різними ознаками: за центрами відповідальності (місцем виникнення витрат) – витрати основного та допоміжного (підсобного) виробництва; за видами продукції, робіт, послуг – витрати на окремі вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, напівфабрикати, одноразові замовлення тощо. За єдністю складу витрати можуть бути одноелементні та комплексні. Витрати можуть бути за економічними елементами або за статтями калькуляції; за способами перенесення вартості на продукцію – прямі та непрямі, а за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат – змінні та постійні. До того ж, залежно від календарних періодів вони можуть бути поточні, довгострокові та одноразові, а за доцільністю витрачання – продуктивні та непродуктивні.

Витрати – досить об'ємна економічна категорія, до визначення якої існує безліч різних підходів. У наш час дискусійним залишається питання щодо вживання термінів «затрати» і «витрати». Суперечливість думок обумовлена насамперед вживанням у російській мові трьох термінів, близьких за змістом до українських: «затраты», «издержки», «расходы».

Багато авторів вважають ці поняття синонімами і не роблять розмежування між ними. Однак, визначення їх сутності має значення для оцінки результатів господарської діяльності організації, економічності виробничого процесу, його прибутковості. Приймаємо точку зору, що «витрати» та «затрати» є різними поняттями. Тобто затрати є вартісною оцінкою спожитих ресурсів і не призводять до зменшення власного капіталу підприємства, а витрати є зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, що спричиняє скорочення власного капіталу.

Можна стверджувати, що, хоча економічні категорії «затрати» і «витрати» мають наукове обґрунтування, воно не використовується в їх практичному застосуванні та інтерпретації.

Поняття «затрати» є більш широким і має особливу ознаку: залежно від умов здійснення вони або визнаються активом і відображаються в балансі, або трансформуються у витрати періоду. При цьому затрати є зменшенням одних активів за умови рівнозначного збільшення інших, або збільшенням активів і зобов'язань на одну і ту ж величину.

В англійській професійній мові для поняття «витрати» є такі еквіваленти як «costs» та «expenses», які за логікою використовуються при перекладі словосполучень «виробничі затрати» («production costs») та «витрати обігу» («distribution expenses»). Відповідний порядок узгодження перекладу термінів «затрати» та «витрати» англійською, українською та російською мовами узгалянено в таблиці 1.

Таблиця 1

**Узгодження перекладу понять**

Англійською	Українською	Російською
expenses	витрати	расходы
costs	затрати	затраты
production costs	виробничі затрати	издержки производства
distribution expenses	витрати обігу	издержки обращения

Отже, класифікація витрат з метою прийняття управлінських рішень повинна в рамках єдиної інформаційно-облікової системи відповідати вимогам обох підсистем: фінансового та управлінського обліку. Інформація, що міститься у фінансовій облікової підсистемі, має значення для прийняття інвестиційних рішень, а в управлінській обліковій підсистемі – для прийняття управлінських рішень, пов'язаних із ефективним функціонуванням підприємства.

Загалом можна зазначити, що «затрати» та «витрати» є різними поняттями, що обумовлює їх розмежування в бухгалтерському обліку. При цьому більш широким є поняття «затрати», які у відповідності до визначених умов можуть визнаватися активом та відображатися в балансі, або – витратами періоду і відображатися у звіті про фінансові результати.

Організація обліку витрат на сільськогосподарському підприємстві повинна бути здійснена за такими принципами [2, с. 152]:

- показники обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повинні бути погоджені з плановими й нормативними показниками;
- документування витрат у момент їх здійснення, відокремлене відображення витрат за нормами й відхиленнями від норм витрат ресурсів та оплати праці;
- усі витрати, які відносять до виробництва продукції цього періоду, повинні бути включені до її собівартості;
- усі витрати через систему рахунків бухгалтерського обліку повинні бути згруповані за об'єктами обліку витрат і статтям витрат;
- собівартість продукції калькулюють на основі даних бухгалтерського обліку витрат, що потребує ідентифікації об'єктів обліку витрат з об'єктами калькулювання.

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції можуть бути представлені в натуральній і вартісній формах [3, с. 360]. У цілях організації виробничо-господарської діяльності підприємства важливе значення має планування та облік витрат у натуральному вимірі (кількість, маса, об'єм та ін.). Утім для оцінювання результатів цієї діяльності вирішальною є вартісна оцінка витрат, оскільки вона надає грошового виразу виробленій продукції та наданим послугам [4, с. 138]. Звідси закономірним є те, що економічний зміст витрат розкривається у створенні сукупного продукту, вартість якого складається з вартості спожитих засобів виробництва, перенесеної на продукцію, що виробляють, і знову створеної вартості [5, с. 266]. Тобто витрати на виробництво сільськогосподарської продукції виступають одночасно об'єктами управління та управлінського обліку.

Основними завданнями обліку витрат на виробництво продукції рослинництва є [6, с. 172]:

- інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для прийняття управлінських рішень;
- спостереження й контроль за фактичним рівнем витрат порівняно з їх нормативами й плановими розмірами для виявлення відхилень і формування економічної стратегії на майбутнє;
- достовірний облік виходу продукції за її видами з урахуванням якості;
- обчислення собівартості виробленої продукції для оцінки готової продукції та розрахунку фінансових результатів;
- виявлення й оцінка економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів;
- систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності для прийняття рішень, які мають довгостроковий характер (окупність виробничих програм, рентабельність продукції, ефективність капітальних вкладень тощо).

У сільськогосподарських підприємствах допускається відступ від запропонованого Методичними рекомендаціями переліку статей витрат.

Виділяючи окремі витрати в самостійні калькуляційні статті, необхідно врахувати доцільність такого виділення. Так збільшення частки прямих витрат через розмежування комплексних витрат підвищує точність визначення собівартості продукції, що у ринкових умовах відіграє важливу роль при прийнятті рішень.

У сільському господарстві згідно з Методичними рекомендаціями № 132 [7] застосовують достатньо широку номенклатуру статей витрат на виробництво продукції рослинництва: витрати на оплату праці; насіння і посадковий матеріал; паливо та мастильні матеріали; добрива; засоби захисту рослин; сировина і матеріали; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші

витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загально-виробничі витрати.

У переліку статей відсутня стаття «Відрахування на соціальні заходи». На нашу думку, включення статті «Відрахування на соціальні заходи» до переліку статей є необхідним для точного і достовірного обчислення собівартості продукції.

На статтю «Добрива» включаються витрати на внесені в ґрунт під сільськогосподарські культури органічні, мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива. Витрати на підготовку добрив, навантаження їх в транспортні засоби і розкидачі, вивезення в поле та внесення в ґрунт списуються на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат і на дану статтю не включаються. В господарствах за останні 5–7 років мінеральних добрив вносять менше, а органічних більше, це пов'язано з тим, що органічні добрива, як правило, є продуктом власного виробництва, а мінеральні – куповані.

Органічні добрива списують на виробництво за собівартістю, а мінеральні – за купівельними цінами. Це надає підставу запропонувати деталізацію статті «Добрива» на «Добрива органічні» та «Добрива мінеральні», що дозволяє побудувати належну систему контролю за витрачанням добрив.

Стаття «Витрати на ремонт необоротних активів» включає суми на оплату працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів; вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання. Аналізуючи даний перелік витрат вважаємо доцільним об'єднати вищезгадану статтю зі статтею «Інші витрати на утримання основних засобів» і дати наступну назву «Витрати на утримання та ремонт необоротних активів».

Таким чином, за результатами проведеного дослідження ми пропонуємо такий склад статей витрат на виробництво продукції рослинництва: витрати на оплату праці; витрати на соціальні заходи; насіння та посадковий матеріал; паливо та мастильні матеріали; добрива, в т.ч.: органічні; мінеральні; засоби захисту рослин; сировина та матеріали; роботи та послуги; витрати на утримання і ремонт основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати; загально-виробничі витрати.

Запропонований склад статей витрат дозволить побудувати належну систему управлінського обліку і контролю витрат на виробництво продукції рослинництва у сільськогосподарських підприємствах.

**Висновки з проведеного дослідження.** Згідно з проведеними дослідженнями з метою удоскона-

лення обліку та контролю витрат на виробництво продукції рослинництва у сільськогосподарських підприємствах, на нашу думку, доцільно: до переліку статей витрат включити статтю «Витрати на соціальні заходи», на статті «Добрива» окремо обліковувати добрива мінеральні і добрива органічні, додати статтю «Витрати на утримання та ремонт необоротних активів»; загальновиробничі витрати поділяти на такі складові: змінні витрати на обслуговування виробництва; змінні витрати на управління виробництвом; умовно-постійні витрати на обслуговування виробництва; умовно-постійні витрати на управління виробництвом. Перспективою подальших досліджень є вивчення питання планування та аналізу відхилень витрат на виробництво сільськогосподарської продукції.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
2. Нагайчук, В.В., Основні резерви зниження витрат сільськогосподарського підприємства / В.В. Нагайчук, Т.В. Порицька // Наука й економіка. – 2012. – № 1 (25). – С. 146-150.
3. Сопко В.В. Бухгалтерський облік [Електронний ресурс] / В.В. Сопко. – Режим доступу: <http://fingal.com.Ua/content/view/780/35/1/3/>
4. Бурко К.В. Калькулювання собівартості продукції в системі управлінського обліку сільськогосподарських підприємств / К.В. Бурко // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(3). – С. 119-126.
5. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підруч. / Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2006. – 1080 с.
6. Шматковська Т. До проблематики генезису та дефініції економічної категорії «витрати» / Т. Шматковська, Л. Демедюк, Т. Рудь // Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]. – 2016. – № 2. – С. 169-182.
7. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.uazakon.com>

#### REFERENCES:

1. Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti»: nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 r. # 73 [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua>.
2. Nahaichuk, V.V., Osnovni rezervy znyzhennia vytrat silskohospodarskoho pidpriemstva / V.V. Nahaichuk, T.V. Porytska // Nauka y ekonomika. – 2012. – # 1 (25). – S. 146-150.
3. Sopko V.V. Bukhgalterskyi oblik [Elektronnyi resurs] / V.V. Sopko. – Rezhym dostupu: <http://fingal.com.Ua/content/view/780/35/1/3/>
4. Burko K. V. Kalkuliuvannia sobivartosti produktsii v systemi upravlinskoho obliku silskohospodarskykh pidpriemstv / K. V. Burko // Ekonomichni nauky. Ser.: Oblik i finansy. – 2013. – Vyp. 10(3). – S. 119-126.
5. Tkachenko N.M. Bukhgalterskyi finansovyi oblik, opodatkuvannia i zvitnist: pidruch. / N.M. Tkachenko. – K.: Alerta, 2006. – 1080 s.
6. Shmatkovska T. Do problematyky henezysu ta defynitsii ekonomichnoi katehorii «vytraty» / T. Shmatkovska, L. Demediuk, T. Rud // Naukovyi visnyk [Odeskoho natsionalnogo ekonomichnogo universytetu]. – 2016. – # 2. – S. 169-182.
7. Metodychni rekomendatsii z planuvannia, obliku i kalkuliuvannia sobivartosti produktsii (robit, posluh) silskohospodarskykh pidpriemstv: nakaz Ministerstva ahrarnoi polityky Ukrainy vid 18 travnia 2001 r. # 132 [Elektronnyi resurs] – Rezhym dostupu: <http://www.uazakon.com>