

УДК 657.4 (072.4)

І. В. Свиноус,

д. е. н., професор, Білоцерківський національний аграрний університет

О. Ю. Гаврик,

к. е. н., асистент, Білоцерківський національний аграрний університет

Н. В. Хомяк,

к. е. н., доцент, Білоцерківський національний аграрний університет

## МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ПЕРВИННОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР

I. Svinous,

doctor of economic Sciences, Professor, Bila Tserkva national agrarian University

O. Gavryk,

PhD in Economics, assistant, Bila Tserkva national agrarian University

N. Homyak,

PhD in Economics, Associate Professor, Bila Tserkva national agrarian University

### METHODICAL APPROACHES TO IMPROVE PRIMARY ACCOUNTING OF PRODUCTION COSTS OF CROPS

В умовах функціонування ринкових відносин сільськогосподарські товаровиробники повинні самостійно приймати обґрунтовані управлінські рішення щодо виробництва основних видів сільськогосподарської продукції, пошуку каналів її реалізації, забезпечення відповідності якісних та економічних характеристик продукції існуючим вимогам з метою повного задоволення існуючих потреб споживачів.

За таких умов постає необхідність у формуванні товаровиробниками інформаційної бази щодо рівня виробничих і маркетингових витрат зернових культур, яка повинна надавати у повному обсязі вичерпну інформацію і ґрунтуватися на: обліковій інформації, що відображається у бухгалтерській (фінансовій) та управлінській звітності; обліковій економічній інформації.

Встановлено, що вибір і деталізація об'єктів планування й обліку витрат залежать не лише від можливостей калькулювання собівартості, а й від інших ознак: особливостей виробничого і технологічного процесів та їх кінцевих результатів (види робіт, продукції), спеціалізації діяльності, потреб і запитів щодо використання планово-облікової інформації для управління виробництвом.

Запропоновано практичні рекомендації щодо удосконалення обов'язкових і додаткових реквізитів первинних документів з обліку витрат виробництва зернових культур, що забезпечить повноту відображення облікової інформації, яка необхідна для прийняття виважених управлінських рішень як внутрішніми, так і зовнішніми користувачами.

In terms of functioning of market relations, agricultural producers must make their own informed management decisions regarding the production of main kinds of agricultural products, find channels for its implementation ensuring compliance of quality and economic characteristics of the products existing requirements to fully meet the existing needs of consumers.

Under such circumstances, the need arises in the formation of the producers of the information base relative to the level of production and marketing costs of crops, which should provide sufficient detailed information and should be based on accounting information, which is reflected in the accounting (financial) and management reporting; accounting economic information.

It is established that the selection and detail of objects planning and accounting costs depend not only on the possibilities of calculation of the cost, but also on other criteria: manufacturing and technological processes and their end results (works, products), specialization of activities, needs and queries regarding the use of planning and accounting information to management.

Practical recommendations for the improvement of mandatory and optional requirements for the primary documents on accounting of production costs of crops that will provide a complete reflection of accounting information which is required for making informed management decisions both internal and external users.

*Ключові слова: облік інформації, первинна документація, витрати, зернові культури.*

*Key words: accounting information, primary documents, costs, crops.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Виробництво продукції зернових культур залишається однією із найбільш важливих і складних проблем сільського господарства. Вирішення зазначеної проблеми, що передбачає істотне підвищення ефективності виробництва, зростання урожайності зернових культур, покращення

якості зерна та зниження його собівартості можливо на основі модернізації зернової галузі й розширення посівних площ. Створення сучасної матеріально-технічної бази через оновлення основних засобів і застосування прогресивних технологій сприятиме значному збільшенню обсягів виробництва зерна в сільськогосподарських

підприємствах і гарантуванню продовольчої незалежності України. В успішному розв'язанні зазначених проблем особливе значення має удосконалення управління виробництвом зерна, опрацювання принципово нових підходів до його організації в економічних суб'єктах, регулювання економічних відносин і раціональне використання виробничого потенціалу цієї стратегічної галузі.

Першорядного значення набуває вміння оцінити ситуацію, розробити, реалізувати і контролювати комплекс заходів, які дозволять знизити можливі втрати до беззбиткового рівня, спрогнозувати наслідки управлінських рішень, що приймаються, — це необхідна умова успішного функціонування сільськогосподарського підприємства.

За таких умов постає необхідність у формуванні товаровиробниками інформаційної бази щодо рівня виробничих і маркетингових витрат зернових культур, яка повинна надавати у повному обсязі вичерпну інформацію і ґрунтуватися на: обліковій інформації, що відображається у бухгалтерській (фінансовій) та управлінській звітності; обліковій економічній інформації, що міститься у бізнес-планах; виробничих планах; планових, нормативних калькуляціях; кошторисі; техніко-економічній документації; статистичних даних по галузі; економічних оглядах; актах податкових перевірок, аудиторських висновках і звітах, даних агротехнічного обліку.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вагомий внесок у розробку теорії і практики обліку витрат і калькуляції собівартості продукції здійснили вітчизняні вчені, зокрема, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.М. Жук, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, В.О. Ластовецький, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, Н.М. Малуґа, О.А. Петрик, І.Б. Садовська, В.В. Сопко, Л.К. Сук, П.Т. Саблук, М.Г. Чумаченко, Л.С. Шатковська, В.О. Шевчук, В.П. Ярмоленко. Проте, їхні дослідження відображали розгляд цієї проблеми на рівні галузей народного господарства, що не дозволяло враховувати технологічні особливості виробництва окремого продукту.

### ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою дослідження є розробка теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення ведення первинного обліку з метою формування інформаційного масиву даних для прийняття ефективних управлінських рішень.

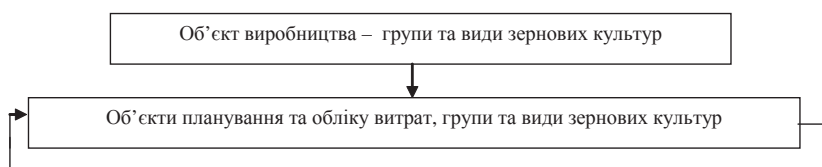


Рис. 1. Традиційна модель визначення об'єктів і організації планування та обліку витрат на виробництво зерна

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Вибір і деталізація об'єктів планування й обліку витрат залежать не лише від можливостей калькулювання собівартості, а й від інших ознак: особливостей виробничого і технологічного процесів та їх кінцевих результатів (види робіт, продукції), спеціалізації діяльності, потреб і запитів щодо використання планово-облікової інформації для управління виробництвом.

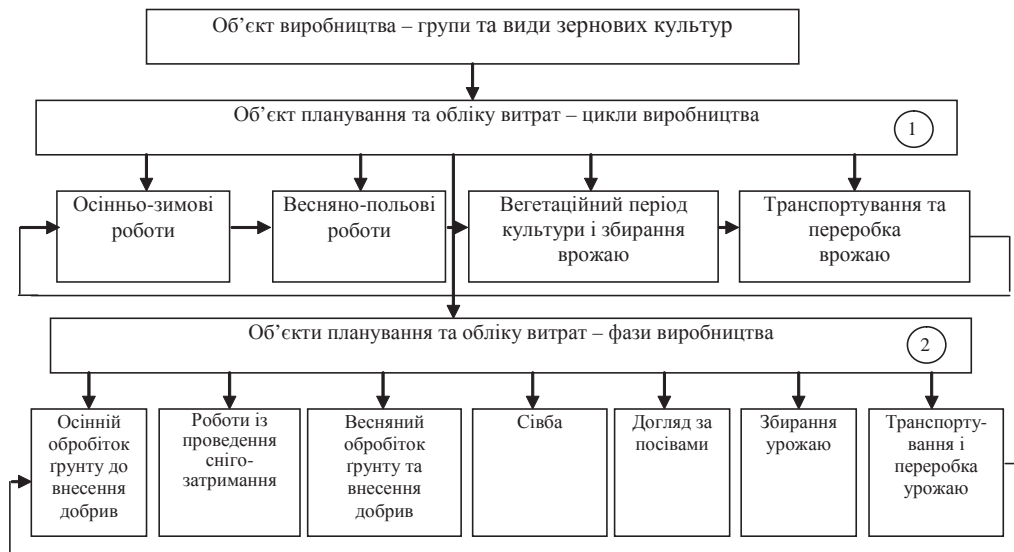
За результатами дослідження, об'єктами планування і обліку витрат у виробництві зерна можуть бути: види та елементи витрат (витрати на насіння, добрива, засоби захисту рослин, оплату праці тощо); технологічні процеси; фази (періоди, цикли) виробництва; госпрозрахункові підрозділи (центри відповідальності); зернові культури, групи культур; змішані об'єкти (процеси, фази тощо). За такого різноманіття об'єктів планування та обліку витрат у виробництві зерна можна забезпечити необхідні умови для формування релевантної інформаційної системи про виробничі витрати для потреб економічного аналізу, контролю й управління, реєстрації і фіксації відомостей, їх збору у потрібних параметрах у часі та просторі, необхідні для управлінської системи.

На рисунках 1 і 2 наведено варіанти визначення об'єктів планування та обліку витрат у виробництві зерна для порівняння і вибору найбільш ефективних (оптимальних) моделей.

Перша модель (рис. 1) передбачає організацію планування та обліку у традиційному порядку, коли об'єктами планування й обліку витрат є зернові культури, група культур. Ця модель більше пристосована для контролю за виконанням планових показників господарства наприкінці року. Проте не повною мірою прийнятна для контролю за рівнем витрат протягом маркетингового року як у цілому по господарству, так і по окремих підрозділах.

Другий варіант (рис. 2) допускає організацію планування та обліку витрат за технологічними циклами і фазами виробництва продукції зернових культур.

На рівні госпрозрахункових підрозділів підприємства об'єктами планування та обліку витрат є окремі цикли і фази виробництва, як показано на рисунку 2, а об'єктами калькуляції —



**Рис. 2. Модель визначення об'єктів і організації планування та обліку витрат за циклами — 1, фазами — 2 виробництва зерна**

види робіт і види продукції. У цілому об'єктами планування та обліку витрат є конкретні види і групи зернових культур, а об'єктами калькуляції — види незавершеного виробництва, робіт і види продукції (зерно, зернові відходи, солома).

Для задоволення потреби управління в оперативній об'єктивній та достовірній інформації, а також контролю й аналізу витрат варіант планування та обліку витрат по технологічних процесах є універсальним. База даних по витратах збільшується у кілька разів при зростанні обсягів роботи планово-економічної служби. Проте цей варіант можна застосовувати у вузькоспеціалізованих підприємствах, а також там, де широко використовуються комп'ютерні програми при обробці даних планування й обліку. Більшість суб'єктів господарювання є багатогалузевими підприємствами з неналагодженою планово-економічною службою, а тому цей варіант планування і обліку можна використовувати у майбутньому при поглибленні спеціалізації виробництва та покращанні роботи економічного підрозділу [1].

Важливого значення при організації обліку та контролю надають інформації щодо рівня витрат за етапами технологічного процесу вирощування і зберігання зерна та видами продукції, оскільки вони лежать в основі формування об'єктів обліку витрат зернових культур і калькулювання (рис. 3).

Особливу увагу в облікових документах приділяють показникам, які формуються в документах первинного обліку товарно-матеріальних цінностей, затрат праці, виходу продукції, а також облікових регістрах, де накопичується інформація про витрати насіння; вартість використаних добрив; вартість зерна, що на-

дійшло до місць зберігання; обсяги витрат і виходу зернопродукції.

З метою визначення оптимального рівня витрат на вирощування та зберігання зернових культур важливе значення відводиться показникам, сформованим на основі позаоблікових документів. Так, у цій групі показників велику увагу рекомендуємо відводити інформації, що надходять із таких документів:

- агротехнічного обліку, де акумулюються та узагальнюються дані про витрати за видами робіт, що виконуються під певну культуру, нормах, і нормативами витрат на 1 га посіву, на 1 ц продукції і на плановий обсяг врожаю;

- техніко-економічної документації, бізнес-планів, виробничих планів, у яких систематизується інформація про технологію виробництва зерна, витрати під урожай майбутнього року, планові показники про витрати на зерновиробництво і збут зернопродукції, а також складається кошторис поточних витрат на виробництво і калькуляція собівартості зернопродукції.

Важливою при організації управлінського обліку є інформація про витрати за етапами технологічного процесу вирощування і зберігання зерна та видами продукції, оскільки вони лежать в основі формування об'єктів обліку витрат зернових культур і калькулювання [2].

Інформація за об'єктами обліку витрат є одним із вагомих важелів контролю за собівартістю зернових культур, який ґрунтується на чіткому визначенні складу витрат. У сільському господарстві воно регламентується Методичними рекомендаціями по калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах, а перед-

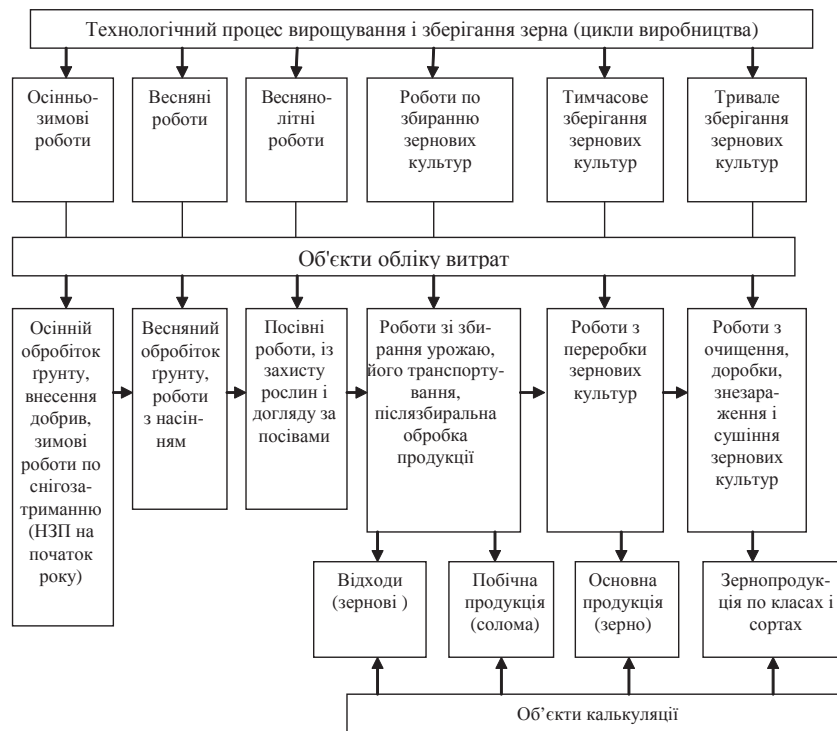


Рис. 3. Об'єкти обліку витрат зернових культур за циклами виробництва

бачені в них калькуляційні статті витрат орієнтовані в основному на розрахунок повної виробничої собівартості продукції наприкінці року [3].

Оптимальне використання машинно-тракторного парку в період проведення збиральної кампанії може бути забезпечене через використання карти полів, що дає можливість оптимізувати терміни збирання шляхом ефективного переведення збиральних загонів із одного поля на інше, враховуючи місцерозташування та час настання сприятливих умов для скошування зернових [4]. У цьому випадку для ефективного використання зернозбиральної техніки необхідно враховувати її технічні параметри для збирання зернових, а саме: прийнятні параметри вологості зерна, градус нахилу тощо.

З метою формування інформаційного масиву необхідно, щоб керівник зернозбирального загону складав звіт щодо використання зернозбиральної техніки, який буде підставою для узагальнення інформації про роботу тракторної бригади у виробничому звіті. Основні показники звіту про використання зернозбиральної техніки: зібрана площа, намолот зернових, тривалість робочого дня, години повного завантаження зернозбирального комплексу та простою із зазначенням їх причин. Вагу намолоченого зерна визначають на основі талонів комбайнера і порівнюють із даними журналу вагара [5].

Особливу увагу слід приділити якості зібраного врожаю: вологості, частки пошкодженого зерна на одиницю ваги зібраного зерна. Із цією метою агроном-насінневод здійснює вибіркоче лабораторне дослідження зібраного врожаю від кожного зернозбирального комплексу із фіксуванням у журналі лабораторних досліджень.

Нарахування заробітної плати комбайнерам, яка залежить головним чином від зібраної площі, повинно враховувати реальні втрати зерна під час його збирання. У зв'язку з цим необхідно доповнити обліковий лист тракториста-машиніста такими реквізитами: недотримання термінів виконання робіт, втрати зерна, відхилення від технологічних норм, простої з вини працівника.

Великого значення з метою контролю витрат має документація з обліку вирощених зернових культур, до складу якої входять кілька первинних документів з однаковими реквізитами, що призводить до дублювання облікової роботи. З метою усунення цього недоліку рекомендуємо використовувати один документ "Щоденник надходження сільськогосподарської продукції", в якому пропонуємо передбачити реквізити з обліку кількості, якості та вартості всіх видів продукції зернових культур. При цьому слід зазначити, що робити записи у Щоденнику доцільно тільки на місцях приймання для тимчасового зберігання — на токах і складах.

Щодо організації первинного обліку при надходженні зерна на зернотоках, то в чинних документах по руху зернопродукції пропонуємо відображати показник "Засміченість зерна" (якщо цей документ формується на елеваторі, то наявність такого показника в документі обов'язкова, оскільки на елеваторі за ним визначають клас зерна для обліку його якості. Крім того, пропонуємо об'єднати первинні документи щодо обліку сушіння та первинної переробки продукції в один документ "Акт про сушіння, сортування і переробки продукції рослинництва" з такими реквізитами: найменування відпущеної у переробку продукції, її фізична маса, сорт, засміченість зерна, рівень вологості, а також отриманих від переробки видів продукції та її характеристики (якість, вологість, розміри після переробки, втрати від браку у виробництві).

На підставі даних фактичного контролю, лабораторного аналізу й органолептичного обстеження рекомендуємо для обліку і контролю кількості та якості продукції зернових культур на стадії їх зберігання складати "Акт обліку та контролю збереження зернопродукції", в якому передбачено кількість і якість зернопродукції при оприбуткуванні, та за результатами контролю виявлено втрати, причини їх виникнення та винні особи.

З метою підвищення інформативності даних про склад і структуру витрат рекомендуємо заповнювати виробничий звіт тракторно-рільничої бригади, в якому поряд із фактичними витратами відображати планові (кошторисні) показники як за місяць, так і наростаючими підсумками з початку року, що дозволить порівняти фактичні дані із запланованими і виявити відхилення.

При надходженні зерна різних культур і від різних господарств на зерносховищах проводять лабораторний аналіз середньодобових зразків, у процесі якого необхідно скласти документ "Картка аналізу зерна", де передбачити розрахунок середнього показника вологості (у відсотках) на підставі даних замірів і середніх показників засміченості (у відсотках) на підставі зважування їх у зразках фракцій.

Результати зважування кормових зернопродуктів і зерновідходів пропонуємо оформлювати внутрішнім документом "Накладна на зерновідходи", на підставі якої визначати отримані обсяги.

### ВИСНОВКИ

Отже, важливим засобом інформаційного забезпечення процесу управління діяльності сільськогосподарських підприємств, функції якого в ринкових умовах змінилися, є внутрішнє планування та організація первинного обліку. Найважливішим завданням облікової служби залишається інформаційне забезпечення менеджменту сільськогосподарського підприємства для прийняття обґрунтованих рішень і контролю за збереженням власності. Поряд із цим виникають специфічні функції, пов'язані із забезпеченням стійкого фінансового стану підприємства за допомогою захисту вкладеного капіталу від ризику його втрати, максимальним збільшенням суми прибутку шляхом впливу на ринок збуту, запровадженням жорсткого режиму економії, систематичного контролю за витратами.

Вважаємо, що запровадження вище перерахованих облікових документів дасть змогу сформулювати інформаційну базу для прийняття

оперативних та обґрунтованих управлінських рішень керівництвом сільськогосподарського підприємства, пов'язаних із визначення заходів щодо підвищення ефективності вирощування зернових і зернобобових культур.

### Література:

1. Моссаковський В.Б. Проблеми бухгалтерського обліку в сучасних умовах / В.Б. Моссаковський // Організаційно-економічні проблеми розвитку АПК; в 4-х ч.; за ред. П.Т. Саблука. — К.: ННЦ ІАЕ, 2004. — Ч. 3. — 511 с.

2. Стельмащук А.М. Окремі аспекти формування національної облікової системи в Україні / А.М. Стельмащук // Сталий розвиток економіки [Електронний ресурс]. — Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/sre/2011\\_1/176.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_1/176.pdf)

3. Сопко В.В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку затрат і доходів діяльності (контролінг) / В.В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. — 1996. — № 10. — С. 2—10.

4. Лузан Ю.Я. Облік державної підтримки агропромислового виробництва / Ю.Я. Лузан; за ред. Лузана Ю.Я., Жука В.М., Герасимука І.В. — К.: ТОВ "Юр-Агро-Веста", 2007. — 324 с.

5. Палий В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. — М.: Финансы и статистика, 1987. — 288 с.

### References:

1. Mossakovskiy, V.B. (2004), "Problems of accounting in modern conditions", Orhanizatsijno-ekonomichni problemy rozvytku APK [Organizational and economic problems of agricultural development], NNTs IAE, Kyiv, Ukraine.

2. Stel'maschuk, A.M. (2011), "Some aspects of the formation national accounting system in Ukraine", Stalyj rozvytok ekonomiky, available at: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/sre/2011\\_1/176.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2011_1/176.pdf) (Accessed 10 Oct 2016).

3. Sopko, V.V. (1996), "Principles of constructing bookkeeping intraeconomic (management) accounting of expenses and income (controlling)", Bukhhalters'kyj oblik i audyt, vol. 10, pp. 2—10.

4. Luzan, Yu.Ya. (2007), Oblik derzhavnoi pidtrymky ahropromyslovoho vyrobnytstva [Accounting for state support for the agricultural production], TOV "Yur-Ahro-Vesta", Kyiv, Ukraine.

5. Palij, V.F. (1987), Osnovy kal'kulirovanija [Fundamentals of calculation], Finansy i statistika, Moscow, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 01.11.2016 р.