НАЦІОНАЛЬНА ТА МІЖНАРОДНА ПРАКТИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА ТА МЕТОДИКА ЇЇ КАЛЬКУЛЮВАННЯ

Н. Ціцька, к. е. н.

ORCID ID: 0000-0003-4413-074X

Г. Мацьків, к. е. н.

ORCID ID: 0000-0002-1329-7355

О. Малецька, к. е. н.

ORCID ID: 0000-0002-0004-7605

Львівський національний аграрний університет

<https://doi.org/10.31734/economics2019.26.113>

Ціцька Н., Мацьків Г., Малецька О. Національна та міжнародна практика обліку витрат на виробництво продукції рослинництва та методика її калькулювання

Кінцевий результат економічної діяльності аграрного виробництва, як загалом за підприємством, так і за окремими виробничими підрозділами, а також і в розрізі окремих видів сільськогосподарської готової продукції, визначається порівнянням доходів і витрат. Вагому частку грошових надходжень сільськогосподарські товаровиробники одержують від продажу продукції рослинництва. Тому питанню обліку витрат і методам калькулювання продукції рослинництва власного виробництва приділяється велика увага.

Висвітлено економічний зміст категорії «витрати» на базі основних національних та міжнародних правових актів. Обґрунтовано необхідність у раціонально організованому обліку витрат на виробництво аграрної продукції та її своєчасному і правильному калькулюванні. Розкрито почерговість і методичність визначення калькуляційних різниць між плановою і фактичною собівартостями продукції рослинництва.

Відображено поділ обліку витрат на традиційні та запозичені. Висвітлено суть та проведено порівняльну оцінку національних і міжнародних методів обліку витрат на виробництво продукції. Вказано на недоліки й неможливість застосування попроцесного методу обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах. Встановлено, що найбільшого практичного поширення у сфері аграрного виробництва набули два методи обліку витрат: метод фактичних і метод нормативних витрат.

Обґрунтовано доцільність переходу і застосування в організації обліку сільськогосподарських підприємств міжнародних стандартів обліку і звітності. Розкрито економічний зміст двох зарубіжних методів обліку витрат – «характеру витрат» і «функції витрат», доведено тотожність першого міжнародного методу національному методу обліку витрат за елементами.

Ключові слова: витрати, метод, калькуляція, міжнародні стандарти фінансової звітності.

Tsitska N., Matskiv H., Maletska O. National and international practice of the cost of production of plant products and methods of calculation

The article determines results of economic activity of agricultural production, both by the enterprises, and by separate production divisions, as well as by individual types of agricultural finished products, comparing income and expenses. Agricultural producers receive the most important share of their cash income from the sale of crop products. Therefore, much attention is paid to the issues of cost accounting and methods of calculating in crop production.

The work considers economic content of the category "expenses" in the main national and international legal acts. The necessity of rationally organized accounting of expenses for the production of agrarian products and its timely and correct calculation is substantiated by the authors.

The study presents division of cost accounting into traditional and borrowed ones. The research highlights the essence of the existing domestic production practices, methods of accounting for production costs, with the possibility of their application in agricultural production, in particular, in the production of crop production. The authors of the article specifies disadvantages and impossibility to apply the process method of accounting for costs in this area. It is established that the most practical application in the sphere of agrarian production is secured by two methods of cost accounting: the actual method and the method of standard costs.

The expediency of the transition and application of international accounting and reporting standards in the registration of agricultural enterprises is argues in the work. The research reveals the economic content of two foreign methods of cost accounting, i.e. "the nature of expenses" and "cost functions", and proves the identity of the first international method with the national method of accounting for expenses by elements.

Key words: costs, method, costing, international financial reporting standards.

Постановка проблеми. Аграрні підприємства як суб'єкти виробничої сфери основною метою своєї діяльності мають виробництво сільськогосподарської продукції. Враховуючи низку особливостей, які є характерними для аграрного виробництва, більша частка цієї готової продукції належить рослинницької. У міжнародному економічному середовищі Україна заявила про себе як про аграрну країну – експортера сільськогосподарської продукції, зокрема продукції рослинництва. Так, за даними Державного комітету статистики України, вартість реалізованої продукції рослинного походження у товарній структурі зовнішньої торгівлі у 2018 році становила 20,9 %, що на 7,3 % більше, ніж у 2017 році, і що є другим за розміром показником після реалізації недорогоцінних металів та виробів із них. Вітчизняний аграрний комплекс формує 12 % вітчизняного ВВП і забезпечує близько 40 % всіх валютних надходжень [2].

Для дослідження ефективності аграрного виробництва та визначення остаточного кінцевого результату економічної діяльності як загалом у підприємстві, так і в розрізі окремих сільськогосподарських культур виникає необхідність у раціонально організованому обліку витрат та своєчасному і правильному калькулюванні продукції. Саме тому проблема методології обліку виробництва і визначення фактичної собівартості продукції рослинництва є надзвичайно складною, важливою і трудомісткою.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації облікової ділянки процесу виробництва основної сільськогосподарської продукції та її калькулювання за національними і міжнародними стандартами постійно приділяють увагу вчені-економісти та вчених-аграрії зокрема. Вагомий внесок у дослідження окресленої проблеми зробили В. М. Жук, В. А. Дерій, М. Ф. Огійчук, М. С. Саблук, С. О. Кузнецова, М. Б. Кулинич та ін.

Постановка завдання. Подальшого вивчення вимагають питання обліку витрат у сільськогосподарському виробництві, точного їхнього визначення та визнання, порядок відображення в обліку використаних ресурсів і достовірний розрахунок собівартості продукції. Тому завданням нашого дослідження є подальше поглиблене вивчення методів обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції і методів калькулювання її собівартості за національною і міжнародною практикою.

Виклад основного матеріалу. Категорію «витрати» вчені-економісти трактують по-різно-

му. Нормативні національні та міжнародні правові акти подають такі визначення категорії «витрати» (рис. 1).

Треба звернути увагу на те, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі не вказано конкретного переліку методів обліку витрат, які рекомендують для використання підприємствами різних галузей [9]. Проте, обираючи найоптимальніший метод обліку витрат, суб'єктам господарювання доцільно враховувати чинники, що спонукають до вибору того чи іншого методу управління витратами:

- організаційна структура управління виробництвом;
- тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;
- номенклатура продукції, що випускається;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва [4].

Сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна розділити на дві групи:

- традиційні – ті, які використовуються у вітчизняній обліковій практиці протягом десятиліть (позамовний, попередельний, попередільний, нормативний);
- запозичені – тобто сформовані та розвинуті в інших країнах світу, оскільки в Україні стали відомими лише на початку 90-х, а сьогодні використовуються на тих підприємствах, які зорієнтовані на європейські стандарти, експорт, співпрацю із зарубіжними партнерами або на іноземних інвесторів (стандарт-кост, директ-кост, точно в зазначений термін, за видами діяльності, ABC-метод (на рівнях одиниці продукції, партії виробів, виду продукції, підприємства загалом), функціонально-вартісний аналіз, таргет-кост) [1, с. 107].

Зазначені національні методи обліку витрат у сільськогосподарських формуваннях є не надто поширеними. Позамовний метод у сільському господарстві, зокрема в галузі рослинництва, може використовуватися тоді, коли між підприємством-виробником і підприємством-замовником укладено договір на вирощування конкретної культури, на конкретній площі, з використанням конкретних технологій тощо. Попередільний метод, на нашу думку, доцільно використовувати у тих аграрних формуваннях, які мають переробні промисли, наприклад, випікання хлібобулочних виробів. Тобто процес виробництва складається з окремих процесів, переділів, результатом роботи яких є певна продукція або напівфабрикат з обов'язковим визначенням їхньої собівартості.

Попроцесний метод обліку витрат і калькулювання застосовують на підприємствах, які спеціалізуються на виробництві великих обсягів ідентичних товарів за незмінної технології. Тобто всі прямі витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими технологічними процесами, а не за видами виробництв певної продукції. Тому цей метод неможливий у практиці виробництва продукції рослинництва.

Найбільшого практичного поширення у сфері аграрного виробництва набули два методи обліку витрат: метод фактичних і метод нормативних витрат. Витрати на вирощування певної сільськогосподарської культури або групи культур обліковують на основі фактичних витрат

підприємства, які послідовно накопичуються, що дає змогу визначити фактичну собівартість. Проте, враховуючи, що процес вирощування продукції рослинництва довготривалий і фактична сума витрат на виробництво певного виду продукції відома лише в кінці звітного періоду (року), інколи в міру виробничих потреб виникає необхідність оцінювати одержану продукцію за плановими чи нормативними витратами. Сутність цього методу полягає у тому, що в обліку фіксуються не ті витрати, що здійснені, а ті, які повинні бути, тобто нормативні витрати. У сільськогосподарській практиці за нормативною вартістю оцінюються деякі види побічної продукції рослинництва (солома, гичка тощо).

Рис. 1. Економічно-правова суть категорії «витрати».

Сьогодні всі сільськогосподарські підприємства у визначенні фактичної собівартості одержаної продукції повинні керуватися Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [5].

Упродовж року облік прямих витрат на вирощування окремих сільськогосподарських культур чи їхніх груп здійснюється на відповідних аналітичних рахунках, які відкривають до субрахунка 231 «Рослинництво». Тому для відображення загальної суми всіх здійснених прямих і непрямих витрат, необхідних для обчислення фактичної собівартості продукції рослинництва, слід провести низку розрахункових робіт у вигляді закриття рахунків бухгалтерського обліку, яке необхідно здійснювати за єдиною методологічною основою.

Об'єктами обчислення собівартості в рослинництві є окремі види основної, супутньої і побічної продукції, одержаної від вирощування сільськогосподарських культур. До основної належить продукція, для одержання якої організовано виробництво (зерно, картопля, овочі тощо). Два і більше основних продукти, які є результатом одного й того самого виробничого процесу, називаються супутніми (наприклад, соломка і насіння льону в льонарстві). До побічної належить продукція, яку одержують в силу біологічних особливостей виробничих умов одночасно з основною продукцією, але яка має другорядне значення (наприклад, солома, полова та ін.).

Закриття аналітичних рахунків, які відкривають до субрахунка 231 «Рослинництво», проводять із встановленням сум калькуляційних різниць за кожною культурою або групою культур, які визначають порівнянням загального дебетового і кредитового обороту за відповідним аналітичним рахунком. При цьому на одних аналітичних рахунках сумарний дебетовий оборот може бути більший за кредитовий, а на інших – навпаки. Коли загальні фактичні витрати на виробництво певного виду продукції рослинництва вищі, ніж планові, калькуляційні різниці за цими аналітичними рахунками при їхньому закритті відображають методом дооцінки або додаткових проведень. На тих рахунках, де більший сумарний кредитовий оборот, що означає нижчу від планової фактичну собівартість основної і побічної продукції цієї культури, калькуляційну різницю відображають методом «червоне сторно».

Потрібно зазначити, що багато підприємств АПК в Україні хочуть просувати свою продукцію на європейські ринки. Але такі компанії зіштовхуються з істотними відмінностями в порядку ведення бухгалтерського обліку, податковому законодавстві, методиці складання і подання форм фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами обліку і звітності. Неможливість порівняння звітних даних призводить до великих фінансових втрат і недовіри між бізнес-партнерами. Сільськогосподарська галузь не є винятком. Нині Україна перебуває на етапі активного впровадження процесів гармонізації, що здійснюється шляхом поступового збільшення кола суб'єктів господарювання, які повинні складати звітність за МСФЗ. Як показує досвід, Україна пішла шляхом розробки національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), які ґрунтуються на основних концепціях МСФЗ [8, с. 1058].

Що стосується застосування МСФЗ, то відповідно до нових законодавчих вимог сфера їхнього обов'язкового застосування розширилася. Згідно із новою редакцією Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV фінансову звітність за МСФЗ зобов'язані складати:

- підприємства, що становлять суспільний інтерес;
- публічні акціонерні товариства;
- підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення;
- великі підприємства, які відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:
 - балансова вартість активів – понад 20 млн євро;
 - чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 млн євро;
 - середня кількість працівників – понад 250 осіб.

Як бачимо, сільськогосподарські підприємства не належать до цього переліку, проте застосування в їхній виробничій діяльності МСФЗ якісно впливає на можливості керівництва в управлінні організацією і дає значні переваги перед конкурентами. У суб'єктів, які складають звітність за МСФЗ, значно зростає можливість залучити додаткові джерела капіталу та партнерів по бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання і процвітання.

У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки та обліку витрат підприємства. Поняття витрат розкривається в окремих положеннях МСБО і

МСФЗ. Так, МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 – Property, Plant and Equipment) – витрати з амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці.

Суб'єкт господарювання повинен подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із

застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції у суб'єкта господарювання, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та доречнішу інформацію [6].

Основні складові двох можливих методів обліку витрат у міжнародній практиці показано на рис. 2.

Рис.2. Можливі зарубіжні методи обліку витрат.

Перша форма обліку – це метод «характеру витрат». Суб'єкт господарювання об'єднує витрати у прибутку або збитку згідно з їхнім характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу) і не перерозподіляє їх за функціями в межах суб'єкта господарювання. Цей метод є простим у застосуванні, оскільки немає потреби розподіляти операційні витрати відповідно до класифікації функцій, і він є подібним до національного методу обліку витрат за елементами витрат.

Друга форма аналізу – це метод «функцій витрат», або «собівартості реалізації», згідно з яким витрати класифікують відповідно до їхніх функцій як частини собівартості чи, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність. Згідно з цим методом суб'єкт господарювання розкриває, як мінімум, інформацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат. Цей метод може надавати доречнішу інформацію користувачам, ніж класифікація витрат за

характером, але розподіл витрат на функції може вимагати довільного розподілу та значного судження [6].

При застосуванні методу «характеру витрат» фінансова звітність не відображає класифікації витрат за функціональними ознаками, а застосування методу «функцій витрат» дає змогу надавати користувачам фінансової звітності більше корисної інформації [3].

Висновки. Отже, враховуючи те, що остаточний фінансовий результат діяльності аграрних суб'єктів господарювання значною мірою залежить від розміру здійснених витрат, зокрема витрат виробництва, правильний, своєчасний і точний облік цих витрат є необхідною умовою ефективного функціонування сільськогосподарських підприємств. У вітчизняній практиці відомо кілька методів обліку витрат виробництва, які мають прямий вплив на процес калькулювання собівартості продукції. Проте, на нашу думку, не всі існуючі методи є раціональними до вико-

ристання в агропромисловому комплексі. Найбільш доцільними та оптимальними є метод фактичних і метод нормативних витрат.

Незважаючи на те, що сільськогосподарські формування не належать до категорії підприємств з обов'язковим форматом МСФЗ, все-таки у їхній виробничій діяльності є доцільним застосування цих стандартів, адже це дає змогу залучити додаткові джерела капіталу, іноземні інвестиції та партнерів по бізнесу, якісно впливає на можливості керівництва в управлінні організацією, а також надає значні переваги перед конкурентами.

Бібліографічний список

1. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. 272 с.
2. Державна служба статистики України. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 06.04. 2019).
3. Кузнецова С. О., Чернікова І. Б. Облік і звітність за міжнародними стандартами. Харків: Лідер, 2016. 318 с.
4. Кулинич М. Б. Вибір методу обліку витрат і системи калькулювання та їх вплив на результат діяльності. URL: <https://echas.eenu.edu.ua/index.php/echas/article/view/308> (дата звернення: 01.04.2019).
5. Методичні рекомендації з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом МАНУ № 132 від 18 травн. 2001 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01/ed20051031> (дата звернення: 01.04.2019).
6. МСБО 1 «Подання фінансової звітності. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti--pereklad-ukrainskoju-movoiu---rik?category=dohidna-politika&subcategory=buhgalterskij-oblik> (дата звернення: 03.04.2019).
7. Стандарти МСФЗ (Архів 2016). Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення: 03.04.2019).
8. Ціцька Н. Є. Формування облікової політики підприємства за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку і фінансової звітності. *Глобальні та національні проблеми економіки: електрон. фахове вид.* 2015. № 4. URL: <http://global-national.in.ua/pro-zhurnal> (дата звернення 03.04.2019).
9. Чичуліна К. В., Міщук Є. М., Арзуманян А. С. Сучасні методи обліку витрат. *Економіка і суспільство*. 2017. № 13. 2017 С. 1135–1142. URL: <http://www.economyandsociety.in.ua/index.php/journal-13> (дата звернення: 07.04.2019).

Стаття надійшла 23.04.2019