https://www.sworldjournal.com/index.php/swj/article/view/swj11-04-076
DOI: 10.30888/2663-5712.2022-11-04-076

УДК 657.1

FORMATION OF ACCOUNTING POLICIES FOR CROP PRODUCTION COSTS

ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ВИТРАТ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

Hryshchuk H.V. / Грищук Г.В.
postgraduate student / аспірантка
ORCID: 0000-0001-9532-7265
National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine,
Kyiv, st. Heroes of Defense, 15, 03041
Національний університет біоресурсів і природокористування України,
Київ, вул. Героїв Оборони, 15, 03041

Анотація. *У роботі висвітлені організаційно-методичні питання формування облікової політики сільськогосподарських підприємств в частині обліку витрат. Встановлено, що витрати є об'єктом облікової політики, адже щодо порядку їх обліку існують альтернативні варіанти з-поміж законодавчо встановлених. Запропоновано елементи облікової політики щодо витрат на виробництво продукції рослинництва, а саме: деталізація витрат за класифікаційними групами; встановлення переліку змінних, умовно-змінних, постійних прямих і непрямих витрат у розрізі циклів виробництва продукції рослинництва. Запропоноване групування витрат є основою для ефективної організації інформаційних потоків з метою управління витратами, розвитку аналітичного обліку та підвищення економічної ефективності виробництва продукції рослинництва.*

Ключові слова: *облікова політика, витрати, добрива, насіння та посадковий матеріал, амортизація, оплата праці, паливо, роботи та послуги, продукція рослинництва.*

Вступ.

Облікова політика сільськогосподарських підприємствах є основою для ефективної та раціональної організації обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. На сьогодні пошук шляхів економії витрат, збільшення конкурентоспроможності і рентабельності продукції зумовлює розробку чітко налагодженої системи обліку витрат, що слугує інформаційною базою для їх управління, оптимізації та мінімізації. Одним з дієвих інструментів управління витратами є процес формування та реалізації облікової політики щодо витрат. Оскільки інформація про витрати на виробництво продукції рослинництва охоплює усі сфери діяльності сільськогосподарських підприємства, тому чітко визначена облікова політика щодо них сприятиме досягненню високих фінансових результатів за рахунок отримання конкурентоспроможної продукції рослинництва і забезпечуватиме формування повної, об'єктивної та достовірної облікової інформації. Адже правильно сформована облікова політика суттєво впливає на величину показників собівартості, прибутку та показників фінансового стану.

Дослідженню проблем формування облікової політики сільськогосподарських підприємств присвячені наукові праці таких провідних вчених: Дерія В.А., Жука В.М., Задорожного З.-М.В., Калюги Є.В., Кіндрацької Л.М., Кірейцева Г.Г., Озерана В.О., Пушкара М.С., Садовської І.Б., Сопка В.В., Сука Л.К., Цал-Цалка Ю.С., Чижевської Л.В., Щирби М.Т. та ін. Однак, враховуючи результати наукових досліджень у цьому напрямку,

недостатньо досліджено питання формування облікової політики щодо витрат на виробництво продукції рослинництва.

Метою статті є формування облікової політики щодо витрат на виробництво продукції рослинництва з урахуванням організаційно-технологічних особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств з метою ефективного управління господарською діяльністю.

Основний текст.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [6], облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Перелік методичних аспектів формування облікової політики конкретизовано у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [3]. У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» [4] наведено дещо інше визначення, а саме облікова політика розглядається як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання під час складання та подання фінансових звітів. Аналіз сутності облікової політики у вітчизняних і закордонних нормативних документах дозволив визначити облікову політику як сукупність способів та процедур організації і ведення обліку, що були обрані, виходячи зі встановлених вимог та особливостей діяльності підприємства. Таким чином, основою для ефективної та раціональної організації обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах є облікова політика, що передбачає розкриття таких питань обліку (елементів облікової політики) щодо яких існує більше, ніж один варіант їх застосування.

В Україні сільськогосподарські підприємства самостійно приймають рішення стосовно статей витрат при веденні обліку та зазначають їх у Наказі про облікову політику. Проте, варто враховувати доцільність групування витрат у частині розкриття цільового призначення та їх зв'язку з технологічним процесом суб'єкта господарювання.

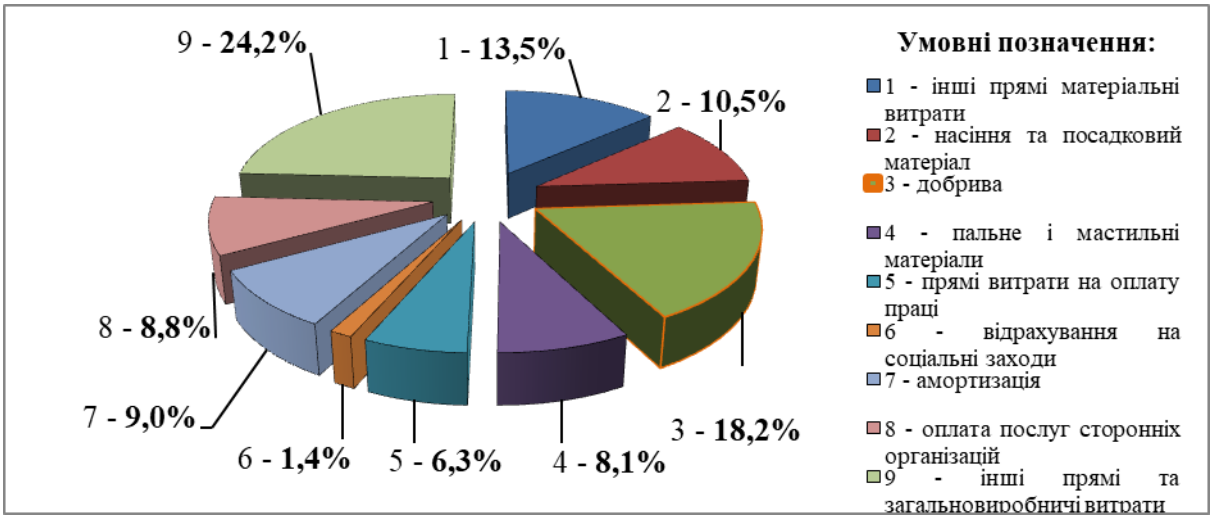


Рисунок 1 – Структура виробничої собівартості зернових культур у 2020 році

Джерело: розроблено на підставі [1].

Дослідження структури витрат сільськогосподарських підприємств України на виробництво зернових культур за 2020 рік представлено на рис. 1.

Аналіз структури виробничих витрат при вирощуванні зернових культур свідчить, що найсуттєвіші статті витрат (питома вага яких у виробничій собівартості перевищує 5 %) потребують деталізації при веденні обліку витрат на вирощування продукції рослинництва з метою їх управління. Отже, що стосується витрат, які увійшли до собівартості продукції рослинництва, то найбільшу частку у її структурі займають добрива, насіння та посадковий матеріал, амортизація, оплата праці, паливо, оплата послуг сторонніх організацій. На підставі проведеного дослідження вважаємо за доцільне для ведення обліку деталізувати ці статті витрат (табл. 1).

підприємства використовують різні види мінеральних та органічних добрив (частка яких у структурі витрат складає 18,2%) під час вирощування продукції рослинництва відповідно до спеціалізації їх діяльності та виду культури. Серед органічних добрив сільськогосподарські підприємства використовують гній і пташиний послід у якості органічного добрива. Скорочення поголів'я великої худоби на 16,03 %, поголів'я свиней – на 14,12 % в Україні за 2017–2020 роки [2] спричинило дефіцит органічних добрив. Тому сільськогосподарські підприємства для виробництва органічних добрив ефективно використовують відходи рослинного походження й органічні відходи виробництва. Для ефективної побудови обліку на сільськогосподарських підприємствах запропоновано деталізувати витрати на органічні добрива на відходи тваринного походження, відходи рослинного походження, органічні відходи виробництва, похідні органічні відходи та інші види органічних відходів. Крім того, мінеральні добрива варто розглядати з позиції вмісту в них діючої речовини (азоту, фосфору, калію). Запропонована деталізація витрат на добрива дає можливість визначити вплив кожної складової добрив на собівартість продукції рослинництва в цілому, проаналізувати перевищення норм витрат, виявити вплив факторів на ці відхилення, розробити заходи щодо зниження собівартості, підвищення рентабельності діяльності та конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств.

На нашу думку, таку статтю витрат як насіння та посадковий матеріал (10,5% у структурі виробничої собівартості) необхідно деталізувати у розрізі власного виробництва поточного року, власного виробництва минулого року та придбаного. Це дозволить підвищити облік та контроль витрачання насіння та посадкового матеріалу та вплинути на точність визначення собівартості продукції рослинництва.

У ході проведеного дослідження встановлено, що сільськогосподарські

Витрати, пов'язані із амортизаційними нарахуваннями складають 9,0% у структурі виробничих витрат, тому їх варто деталізувати на амортизацію виробничих основних засобів і нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції рослинництва. Запропоноване групування витрат на амортизацію дасть можливість вибору найбільш оптимального методу нарахування амортизації та здійснення контролю за

амортизаційними відрахуваннями з метою побудови ефективного облікового процесу.

Таблиця 1 – Деталізовані статті витрат на виробництво продукції рослинництва

Статті витрат	Деталізований зміст статей витрат
Добрива	**мінеральні добрива, у т.ч.:** фосфорні, калійні, азотні, комплексні; **органічні добрива, у т.ч.:** відходи тваринного походження: *гній ВРХ і свиней, пташиний послід;* відходи рослинного походження: *солома, тирса, сидерати, інші;* органічні відходи виробництва: *післяспиртова барда, дигестат, дефекат, інші;* похідні органічні добрива: *компост, вермікомпост;* інші види органічних добрив.
Насіння та посадковий матеріал	власного виробництва поточного року; власного виробництва минулого року; придбане.
Амортизація	амортизація виробничих основних засобів; амортизація нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом продукції рослинництва.
Роботи та послуги	тракторів; комбайнів та інших самохідних машин; водопостачання; електропостачання; роботи та послуги сторонніх організацій.
Паливо	бензин; дизельне пальне; мастильні матеріали.
Оплата праці (у розрізі постійних і сезонних працівників)	**основна оплата праці, у т.ч.:** натуральна оплата праці; **додаткова оплата праці, у т.ч.:** оплата за роботу, відпрацьовану понад встановлений робочий час: *у надурочний, вечірній і нічний час; у вихідні та святкові дні;* доплати та надбавки за окремі показники роботи: *за інтенсивність праці; за високу професійну майстерність; за класність (для водіїв сільськогосподарської техніки); за перевиконання змінних норм продуктивності; за виконання сезонних завдань у визначені строки;* **інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у т.ч.:** матеріальна допомога; винагороди та премії разового характеру.

Джерело: розроблено на підставі [5], [8], [9], [10].

Розглядаючи таку статтю витрат як роботи та послуги, яка займає понад 9% у структурі виробничої собівартості, її необхідно групувати на роботи виконані власними силами (з використанням технічних засобів підприємства) і сторонніми організаціями. Отримана інформація є основою для обґрунтування

ефективності використання власної техніки або залучення послуг сторонніх організацій з метою управління витратами та формування конкурентоспроможної цінової політики на продукцію рослинництва.

Наступна стаття витрат, що потребує уточнення, є витрати на паливо (8,1% у структурі виробничої собівартості). Ці витрати необхідно деталізувати окремо на бензин, дизельне пальне та мастильні матеріали, що дасть змогу побудувати ефективну систему контролю за витрачанням паливо-мастильних матеріалів. А в цілому зазначена деталізація матеріальних витрат дасть змогу сформувати належну систему інформаційного забезпечення для управління витратами.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» [7] фонд оплати праці складається з основної, додаткової заробітної плати й інших заохочувальних та компенсаційних виплат. Проте, зазначені показники не відображають релевантну інформацію про структуру фонду оплати праці, що займає вагому частку у структурі витрат, а саме 6,3%. З цією метою необхідно удосконалити складові елементи фонду оплати праці з урахуванням особливостей галузі рослинництва. По-перше, у складі основної заробітної плати необхідно виокремити систему натуральної оплати праці, що дозволить у період несезонної роботи, при дефіциті обігових коштів, виплачувати заробітну плати у натуральній формі. По-друге, до складу додаткової оплати праці варто віднести оплату за роботу понад встановлений робочий час і за окремі показники роботи. Адже інформація по доплатам поза межами нормованого робочого часу є необхідною для правильної його організації та впливає на розмір фонду оплати праці. А отримана інформація про додаткове матеріальне стимулювання за окремі показники роботи необхідна для оцінки ефективності роботи кожного працівника та підприємства в цілому. По-третє, до інших заохочувальних і компенсаційних виплат належить матеріальна допомога, винагороди та премії разового характеру. Інформація по цим виплатам необхідна для оцінки розміру матеріального стимулювання працівників та його взаємозв'язку з результатами діяльності на підприємстві.

Окрім того, формування витрат у рослинництві характеризується тривалим процесом виробничого циклу та сезонним характером виробництва. Через сезонність виробництва виникає потреба у додатковому залученні трудових ресурсів. У зв'язку з цим запропоновано проводити облік витрат на оплату праці у розрізі постійних і сезонних працівників, що дасть змогу встановити джерела утворення витрат на оплату праці за рахунок розкриття їх економічного змісту та приймати ефективні управлінські рішення щодо забезпечення оптимального балансу кількісного й якісного складу працівників відповідно до потреб сільськогосподарських підприємств протягом року.

Таким чином, дане впровадження сприяє організації інформаційних потоків з метою управління витратами, розвитку аналітичного обліку, раціональній організації калькулювання собівартості та підвищення економічної ефективності виробництва продукції рослинництва на сільськогосподарських підприємствах. До того ж, забезпечує контроль за витрачанням коштів на виробництво продукції рослинництва та моніторинг її врожайності в залежності від витрат, які складають її собівартість.

Для формування системи управління господарською діяльністю необхідно приділити увагу класифікації витрат відносно обсягу виробництва. У рослинництві витрати залежно від обсягу виробництва поділяються на змінні (витрати, що залежать від обсягу виробленої продукції), умовно-змінні (витрати, що залежать від величини обробленої площі землі та виконаних робіт) та постійні, що представлено у табл. 2 у розрізі кожного циклу виробництва поточних біологічних активів рослинництва. Зазначена класифікація статей витрат побудована на основі групування таких ознак як розкриття економічного змісту витрат, способу включення витрат у виробничу та повну собівартість, інформації щодо витрат по кожному виробничому циклу та відносно обсягу виробництва продукції рослинництва.

Таблиця 2 – Класифікація витрат на виробництво продукції рослинництва залежно від обсягу виробництва

Статті витрат	Цикли виробництва		
	Осінньо-зимові роботи	Весняно-польові роботи	Вегетаційний період рослини та збирання врожаю
Змінні та умовно-змінні прямі трудові та матеріальні витрати			
Витрати на оплату праці	+	+	+
Відрахування на соціальні заходи	+	+	+
Насіння та посадковий матеріал	+	+	-
Добрива	+	+	+
Засоби захисту рослин	+	+	+
Паливо	+	+	+
Змінні та умовно-змінні непрямі матеріальні витрати			
Роботи та послуги	+	+	+
Витрати на утримання основних засобів	+	+	+
Постійні непрямі матеріальні витрати			
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+
Амортизація основних засобів	+	+	+
Інші витрати	+	+	+
Втрати від браку	-	-	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+

Джерело: розроблено на підставі таблиці 1.

Такий розподіл витрат на змінні, умовно-змінні та постійні дозволить сільськогосподарським підприємствам здійснювати вибір щодо включення витрат у виробничу та повну собівартість поточних біологічних активів рослинництва. А розробка класифікації витрат в розрізі виробничих циклів дозволить ефективно управляти виробничим процесом, контролювати витрати, понесені у ході виробництва та сприятиме підвищенню ефективності виробництва продукції рослинництва.

Висновки.

Отже, раціональна облікова політика щодо обліку витрат, з одного боку, покликана забезпечити оперативною та своєчасною інформацією про стан та динаміку витрат, можливості їх скорочення, з другого боку, створити можливість для забезпечення інформацією про витрати підприємства сторонніх зацікавлених осіб. Оскільки основною метою діяльності сільськогосподарських підприємств є отримання прибутку, то правильно сформована облікова політика щодо витрат забезпечує ефективне управління господарською діяльністю підприємства. Крім того, запропоноване групування витрат при формуванні собівартості продукції рослинництва є оптимальним і сприяє організації інформаційних потоків з метою управління витратами, розвитку аналітичного обліку, раціональній організації калькулювання собівартості та підвищення економічної ефективності виробництва продукції рослинництва на сільськогосподарських підприємствах.

Література:

1. Витрати підприємств на виробництво продукції сільського господарства за 2020 рік. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/sg/vytr_na%20ver_sg_prod/arch_vytr_na%20ver_sg_prod_u.htm.

2. Кількість сільськогосподарських тварин за 2017–2020 роки. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/sg/ph/ph_u/ph2018_u.html.

3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text.

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.

6. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14.

7. Про оплату праці : Закон України від 20.04.1995 р. № 108/95-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80.

8. Kaliuha Y., Umerova H. Analytic accounting of payroll expenses in crop production. Financial support for the functioning of the agricultural sector in modern conditions. N. Davydenko, O. Gudz, L. Gutsalenko, Ye. Kaliuha, N. Prokopenko, N. Trusova and others. Collective monograph – Verlag SWG imex GmbH, Nürnberg, Deutschland, 2020. P. 219–229.

9. Lovinska L., Kaliuha Y., Kryshtopa I., Korytnik L., Umerova H. Report on labour in human resources management system. *Atlantis Press. Advances in Economics, Business and Management Research.* 2020. Vol. 129. Pp. 85–95. URL: https://drive.google.com/file/d/1XSqSNGdI1cISDLupx0ZdqRDiSicd29LM/view?usp

=sharing.

10. Umerova H. Specifics of organic crop production and its impact on accounting. *Bioeconomics and agrarian business.* НУБіП України. Vol. 4. 2020. URL: http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Bioeconomy/article/view/15243.

Abstract. *The paper highlights the organizational and methodological issues of forming the accounting policy of agricultural enterprises in terms of cost accounting. It has been established that expenses are the object of accounting policy, as there are alternatives to the accounting procedure among those established by law. Elements of the accounting policy on the costs of crop production are proposed, namely: detailing the costs by classification groups; establishing a list of variables, conditionally variables, fixed direct and indirect costs in terms of production cycles of crop production. The proposed grouping of costs is the basis for the effective organization of information flows in order to manage costs, develop analytical accounting and improve the economic efficiency of crop production.*

Key words: *accounting policies, costs, fertilizers, seeds and planting material, depreciation, wages, fuel, works and services, crop products.*

Науковий керівник: д.е.н., проф. Калюга Є.В.
Стаття відправлена: 24.01.2022 р.
© Грищук Г.В.