

УДК 657.47:664.1

**ВПЛИВ ОСОБЛИВОСТЕЙ БУРЯКОЦУКРОВОГО
ВИРОБНИЦТВА НА ОРГАНІЗАЦІЮ ОБЛІКУ ВИТРАТ**

кандидат економічних наук, доцент, Мулик Т. О., Ковальчук Т. А.

Вінницький національний аграрний університет, Україна, Вінниця

В статті розглянуто особливості бурякоцукрового виробництва та визначено їх вплив на організацію обліку витрат. Визначено роль та значення бурякоцукрової галузі та облікового забезпечення витрат. Акцентовано увагу на проблемах обліку витрат. Досліджено завдання обліку витрат, об'єкти обліку та класифікацію витрат. Визначено, що важливим напрямом управління витратами та організації їх обліку є класифікація витрат, раціональна побудова якої впливає на поліпшення якості управління витратами. Врахування в подальшому означених особливостей при розробці облікового забезпечення витрат дозволить підвищити достовірність і якість обліку та забезпечить прийняття ефективних управлінських рішень.

Ключові слова: бурякоцукрове виробництво, витрати виробництва, об'єкти обліку, класифікація витрат.

*кандидат економічних наук, доцент, Мулик Т. О., Ковальчук Т. А.
Влияние особенностей свеклосахарного производства на организацию учета затрат / Винницкий национальный аграрный университет, Украина, Винница*

В статье рассмотрены особенности свеклосахарного производства и определено их влияние на организацию учета затрат. Определены роль и значение свеклосахарной отрасли и учетного обеспечения расходов. Акцентировано внимание на проблемах учета расходов. Исследована задача учета затрат, объекты учета и классификации расходов. Определено, что

важним направлением управления затратами и организации их учета является классификация расходов, рациональное построение которой влияет на улучшение качества управления затратами. Учет в дальнейшем указанных особенностей при разработке учетного обеспечения расходов позволит повысить достоверность и качество учета и обеспечит принятие эффективных управленческих решений.

Ключевые слова: свеклосахарное производство, издержки производства, объекты учета, классификация затрат.

PhD of economical sciences, associate professor, Mulyk T. O. Kovalchuk T. A. Impact of features of sugar beet production organization of cost accounting / Vinnytsia National Agrarian University, Ukraine, Vinnitsa.

Considered in the article peculiarities of the sugar-beet production and determined their impact on the organization of cost accounting. The role and importance of sugar-beet industry and accounting software costs. Attention is accented on the problems of cost accounting. Studied job cost accounting, recording and classification of objects of expenditure. Determined that important area of cost management and organization of their accounting is the classification of expenses, rational construction which affects the quality improvement management costs. Taking into account the further development of the mentioned features in your software spending will increase the reliability and quality of accounting and ensure of effective the adoption making.

Keywords: sugar beet production, costs of production, accounting objects, classification of costs.

Вступ. Бурякоцукрове виробництво є однією з найважливіших галузей для України, яка забезпечує цукром внутрішні потреби країни, а також є великим джерелом утворення вторинних матеріальних ресурсів. Бурякоцукрове виробництво являє собою складний комплекс, що відноситься до тих галузей агропромислового комплексу держави,

реалізація основної мети функціонування яких, в значній мірі залежать від злагодженої і загальної спрямованості діяльності партнерів. На даний час бурякоцукрова галузь знаходиться у кризовому становищі. У зв'язку з цим, актуальною визначена проблема відтворення і розвитку вітчизняного бурякоцукрового виробництва, структурування бурякоцукрового підкомплексу, а також облікового забезпечення процесів в ньому, ефективність організації якого, залежить від особливостей даної галузі.

Аналіз останніх досліджень. Значний внесок у розробку виробничого обліку внесли такі вчені, як: Сук Л. К., Ткаченко Н. М., Чумаченко М. Г., Дем'яненко М. Я., Жук В. М., Кірейцев Г. Г., Атамас П. Й., Бутинець Ф. Ф., Грещак М. І., Пуцентайло П. Р., Цал-Цалко Ю. С. та інші. Разом з тим складність та багатоаспектність цього питання вимагає подальших наукових досліджень саме в галузі бурякоцукрового виробництва.

Мета статті. Розглянути та виявити вплив особливостей бурякоцукрового виробництва на організацію обліку витрат в цій галузі.

Виклад основного матеріалу. Україна належить до традиційно цукрових держав світу, що зумовлюється досить сприятливими ґрунтово-кліматичними та економічними умовами для розвитку буряківництва й виробництва цукру. Коріння галузі сягає 20-х років ХІХ століття. Однак її матеріально-технічна база неодноразово зазнавала значного руйнування, а вирощування цукрових буряків опинялись у кризі, як це, зокрема, бачимо і в останні роки.

Подолання кризової ситуації й відродження конкурентоспроможності українського цукру на світовому ринку стало національною проблемою, розв'язання якої водночас на макро- і макрорівнях має не тільки важливе економічне, але й політичне значення.

Вінницька область має сприятливі природо-кліматичні умови для розвитку бурякосіяння і цукрової промисловості: родючі чорноземи, сірі

опідзолені, дерново-опідзолені, темно-сірі дернові, лучні та інші ґрунти, велика кількість опадів (350-750 мм), висока водозабезпеченість території, належна вологість ґрунтів і повітря, висока праце забезпеченість створюють належні умови для розвитку галузі.

Не зважаючи на високі технологічні та виробничі можливості Вінницької області, за останні 15 років за даними статистики та звітів НАЦУ «Укрцукру» площі збирання цукрових буряків значно зменшилися (табл. 1).

Таблиця 1

Площі збирання цукрових буряків у Вінницькій області, тис. га

Категорії господарств	2000р.	2009р.	2010р.	2011р.	2012р.	2013р.	2014р.	2015р.
Всі категорії господарств	102,9	81,4	75,1	72,0	81,2	65,2	60,9	51,7
Сільськогосподарські підприємства	101,4	75,3	70,7	64,4	72,7	53,7	52,6	45,5
Господарства населення	1,5	6,1	4,4	7,6	8,5	11,5	8,3	6,2

Джерело: Головне управління статистики у Вінницькій області
<http://www.vn.ukrstat.gov.ua>

Відбулись також зміни і в показниках ефективності виробництва цукрових буряків у сільськогосподарських підприємствах Вінницькій області. З даних представлених в таблиці 1, 2. Бачимо, що посівна площа цукрових буряків у 2015 році у порівнянні з 2010 зменшилася на 45,2%, а в порівнянні з минулим 2014 роком зменшилась на 17,7%, урожайність зросла на 25,%, валовий збір у 2014 році збільшився на 18,8% у порівнянні з 2013 роком. Можемо зробити висновок, що валовий збір підвищився, хоча посівна площа зменшилася. Урожайність в два рази перевищує середні показники урожайності цукрових буряків по Україні, яка становлять приблизно 250 ц/га., що свідчить про високу ефективність вирощування цукрових буряків.

Таблиця 2

Динаміка ефективності виробництва цукрових буряків в сільськогосподарських підприємствах Вінницької області

Показники	2010р.	2011р.	2012р.	2013р.	2014р.
Валовий збір, тис.тонн	2215,1	2878,2	2487,8	2562,3	3044,2
Урожайність, ц/га	335,7	428,5	352,6	400,0	500,0
Реалізаційна ціна 1 ц, грн.	38,69	40,09	40,58	48,5	52,1
Отримані прибуток "+", збиток "-", тис. грн.	18567,8	52988,3	20946,4	211,3	30532,6
Ефективність виробництва (рентабельність "+", збитковість "-"), %	9,2	25,0	8,8	0,2	22,2

Джерело: Головне управління статистики у Вінницькій області
<http://www.vn.ukrstat.gov.ua>

Тож враховуючи проблеми в організації, економіці та управлінні бурякоцукровим виробництвом постає питання системних підходів до управління витратами як основного фактора ефективності господарювання. Витрати виступають об'єктом найважливіших функцій управління – організації виробництва, бюджетування, аналізу, обліку та контролю. Тому вважаємо, що саме формування ефективного облікового забезпечення дасть можливість успішно реалізувати усі зазначені вище функції та у підсумку забезпечити прийняття ефективних управлінських рішень.

Дослідження сучасного стану теорії та практики обліку витрат вказують на наявність проблем, які потребують наукового вирішення, зокрема [11]:

1) різні підходи до трактування категорії "витрати", в тому числі підміна поняттям "затрати", нечіткість розкриття в П(С)БО;

2) фактична наявність різних систем визнання, оцінки та визначення складу витрат за бухгалтерським та податковим законодавством, а також для цілей фінансового і управлінського обліку;

3) відсутність єдиної класифікації витрат, в тому числі наявність

відмінностей в групуванні витрат за П(С)БО та Податковим кодексом;

4) вибір оптимальної системи побудови рахунків для цілей фінансового та управлінського обліку із двох альтернатив: англосаксонської моделі (використання інтегрованої системи обліку, що передбачає наявність однієї системи рахунків та включення до неї рахунків виробничого обліку) та континентальної(європейської) моделі, що характеризується наявністю двох автономних систем рахунків для фінансового та управлінського обліку;

5) методологічна складність оцінки та розподілу загальновиробничих витрат, в тому числі визначення постійних та змінних витрат, бази розподілу, нормальної потужності підприємства тощо;

6) низький рівень документального забезпечення формування та обліку витрат виробничих підприємств, що впливає на їх достовірну оцінку як для цілей бухгалтерського й управлінського обліку, так і оподаткування;

7) складність створення та забезпечення автоматизованих систем обліку та управління витратами, які дозволяли б ефективно керувати господарськими процесами.

При організації обліку витрат важливо врахувати специфіку галузі. На думку М. І. Беленкова та І. І. Рагуліна на організацію обліку витрат впливають такі елементи бурякоцукрового виробництва [2, с. 102]:

1. Внесення добрив та підготовка ґрунтів.
2. Висів насіння.
3. Вирощування цукрових буряків.
4. Збирання цукрових буряків.
5. Оцінка якості продукції.
6. Перевезення цукрових буряків.
7. Зберігання цукрових буряків.
8. Виробництво цукру.

9. Оцінка якості продукції.

10. Зберігання продукції.

11. Реалізація продукції

На думку авторів ці етапи виробництва взаємопов'язані та характеризуються особливостями формування, оцінки, обліку та контролю витрат.

Бухгалтерський облік витрат на виробництво продукції є основною ділянкою роботи облікової системи підприємств. Цей облік забезпечує визначення фактичної собівартості продукції, яка є одним із основних показників ефективності виробництва. Собівартість продукції несе у собі також інформацію про витрати підприємства. Базуючись на цій інформації, здійснюється системний контроль за процесом виробництва та управління ним. Облік, контроль та аналіз, як показують дослідження, забезпечують близько 90% необхідної для управління інформації.

Перед обліком витрат на виробництво поставлені такі важливі завдання[6]:

- постійний контроль за правилами та нормативами використання сировини, матеріалів, палива, електроенергії, витрати на оплату праці, а також витрат на обслуговування виробництва і управління;
- встановлення непродуктивних витрат і витрат у виробництві з метою попередження їх виникнення;
- зведення витрат по місцях їх виникнення і в цілому на підприємстві;
- правильне розмежування затрат між незавершеним виробництвом і готовою продукцією;
- своєчасне і точне визначення і віднесення фактичних витрат пов'язаних з виробництвом продукції;
- вірогідне відображення і визначення фактичної собівартості виготовленої продукції.

Формування витрат виробництва є найбільш складним елементом подальшого розвитку виробничо-господарського механізму підприємства. Аналіз витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) займає важливе місце в системі управління витратами. В умовах самостійного планування самими підприємствами номенклатури продукції і ринкових цін, застосування діючої системи оподаткування зростає значимість методично обґрунтованого обліку витрат і калькулювання собівартості одиниці продукції, що виробляється на підприємстві [7].

Скорочення виробничих витрат дозволяє підприємству використовувати економічний вигравш у зміні асортименту виробленої продукції, придбань нових технологій і модернізації основного обладнання, а також збільшити фонд оплати праці, підвищити рівень кваліфікації виробничого персоналу і його зацікавленість у результатах праці [13].

Досвід країн Західної та Східної Європи переконливо свідчить, що досягнення низької собівартості білого цукру можливе не тільки за рахунок зниження виробничих витрат по всьому циклу вирощування цукрових буряків, включно з освоєння схеми закупівлі цукрової сировини за фіксованими цінами, а за рахунок підвищення продуктивності, економічності та якості переробника. Йдеться про пряме виробництво не тільки білого цукру, а й інших супутніх його продуктів: меляси, бурякового жому, цукрового сиропу та ін.. Розумне доведення їх до рівня необхідного споживачеві (меляси- до сухих чи пресованих дріжджів; бурякового жому – до гранульованого жому та ін.). [3, с.54-57].

Цукор може бути трансформований у великий вибір унікальних підсолоджуючих речовин, ароматизаторів та інші технологічні новації для харчової промисловості. А це значно сприяє досягненню бажаного комплексного результату діяльності як виробників цукрового буряку так і його переробників. Тому докорінну реконструкцію і модернізацію українських цукрових заводів слід розглядати також і в контексті створення

умов для ефективного використання всіх сировинних компонентів, які супроводжують вихід кінцевого продукту.

Досягнення високих результатів роботи підприємства неможливо без ефективного управління витратами, яке значною мірою залежить від якості інформаційного забезпечення. Ефективність діяльності значною мірою залежить від зниження витрат на одиницю продукції за збереження та підвищення її якості. В сучасних ринкових умовах господарювання перед управлінням підприємства виникають такі цілі, як підвищення рівня організації виробництва, гнучке реагування на зміни попиту, освоєння нової продукції, виготовлення високоякісної продукції при мінімальних витратах. Вимоги управління зумовлюють вивчення методики визначення витрат виробничої діяльності.

Традиційно методи обліку витрат і калькулювання групують за трьома ознаками:

- 1) об'єктами обліку витрат: позамовний, попроцесний, передільний;
- 2) повнотою облікових витрат: калькулювання з неповним розподілом витрат або система «директ-костінг», калькулювання з повним розподілом витрат;
- 3) оперативністю обліку і контролю витрат: метод обліку фактичної (історичної) собівартості, нормативний метод, або стандарт-кост. [10].

Витрати на виробництво продукції бурякоцукрової галузі формують за об'єктами обліку, планування й визначення собівартості продукції (калькулювання), а також за центрами відповідальності (підрозділами підприємства тощо). За цими об'єктами витрат відкривають рахунки аналітичного обліку (табл.3).

Таблиця 3

Об'єкти обліку витрат в сільськогосподарських підприємствах, що вирощують цукровий буряк

Групи об'єктів обліку	Об'єкти обліку витрат
Перша група	культура – цукрові буряки
Друга група	витрати на роботи під урожай майбутнього року: посіви культур, оранка, внесення добрив тощо. Наприкінці року витрати цієї групи підсумовують і залишають нерозподіленими (незавершене виробництво). Наступного року суми незавершеного виробництва, що були на початок року, закривають методом розподілу витрат між культурами.
Третя група	витрати, що підлягають розподілу між кількома видами робіт: на зрошення та осушення земель, догляд за полезахисними лісовими смугами тощо. Наприкінці року ці витрати розподіляють між певними культурами пропорційно до зайнятих ними площ. Якщо облік витрат здійснюють загалом по підприємству, тоді фактичні витрати розподіляють між окремими культурами пропорційно до кошторисних витрат згідно з технологічними картами чи укрупненими нормативами.
Четверта група	центри відповідальності — структурні підрозділи сільськогосподарського підприємства. Якщо витрати облікують загалом по конкретному господарському формуванню, фактичні витрати підрозділу розподіляють між окремими культурами пропорційно до кошторисних витрат згідно з технологічними картами чи укрупненими нормативами, суми яких за потреби мають бути скориговані на індекс інфляції.

Джерело: Систематизовано на основі навчального посібника бухгалтерський облік в галузях економіки [9]

Важливим напрямом управління витратами та організації їх обліку є класифікація витрат. Як показують дослідження, на разі відсутня єдина класифікація витрат. В якості одного із можливих напрямків вдосконалення обліку витрат пропонуємо наступну класифікацію витрат бурякоцукрового виробництва (табл. 4):

Таблиця 4

Класифікація витрат в бурякоцукровому виробництві

Класифікаційна ознака	Види витрат
За центрами відповідальності	Витрати виробництва
	Витрати діяльності
	Витрати технологічного відділу
За видами витрат	За елементами
	Відрахування
	Матеріальні витрати

	Амортизація
	Виплати на оплату продукції
	За статтями
За способом перенесення вартості	Прямі
	Непрямі
За видами діяльності	Звичайна
	Надзвичайна
За ступенем впливу	Змінні
	Постійні
За календарними періодами	Поточні витрати
	Довгострокові витрати
	Одноразові витрати
	Витрати майбутніх витрат

Джерело: Систематизовано на основі Систематизовано на основі навчального посібника бухгалтерський облік в галузях економіки [9]

В якості одного із можливих напрямків вдосконалення обліку витрат може бути його побудова за центрам витрат. Центр витрат – це об’єкт віднесення витрат, де їх акумулювання пов’язане з однією або декількома функціями та визначеними видами діяльності. Такими об’єктами є місце приймання сировини, окремі ділянки технологічного процесу, лабораторії, тобто місця, де є можливості організувати норматив планування та облік виробничих витрат з метою контролю за ними та управління ними. При встановленні нормативу витрат необхідно враховувати два основних моменти:

- 1) витрати повинні доводити до відома виконавців;
- 2) витрати повинні бути ретельно деталізовані. [1].

На основі розглянутої специфіки діяльності підприємств бурякоцукрової галузі можна встановити головні технологічні та організаційні чинники, які впливають на облікове забезпечення витрат цих підприємств:

- сезонний характер виробництва підприємств галузі, які використовують цукрові буряки як сировину(від 4 до 6 місяців на рік);
- безперервність та складність технологічного процесу;
- вузька спеціалізація та висока матеріаломісткість виробництва;
- залежність від обсягів заготівлі сировини (цукрових буряків), її

якості та умов зберігання;

- наявність допоміжних та обслуговуючих виробництв;
- отримання супутньої продукції, виробництво якої технологічно супроводжує виробництво цукру (жом, меляса);
- давальницькі схеми переробки цукрових буряків та ін. [12]

Висновки. Проведене дослідження дозволило виявити особливості бурякоцукрового виробництва та визначити їх вплив на побудову обліку витрат. Сформовано основні завдання обліку витрат та встановлено, що виконання кожного такого завдання пов'язане із специфікою функціонування галузі. Встановлено, що витрати на виробництво продукції бурякоцукрової галузі формують за об'єктами обліку, планування й визначення собівартості продукції (калькулювання), а також за центрами відповідальності (підрозділами підприємства тощо). За цими об'єктами витрат відкривають рахунки аналітичного обліку. Визначено, що важливим напрямом управління витратами та організації їх обліку є класифікація витрат, раціональна побудова якої впливає на поліпшення якості управління витратами. Врахування в подальшому означених особливостей при розробці облікового забезпечення витрат дозволить підвищити достовірність і якість обліку та забезпечить прийняття ефективних управлінських рішень.

Література:

1. Атамас П. Й. *Управлінський облік: Навчальний посібник.* – К.: центр навчальної літератури, - 2006- 440с.
2. Беленкова М. І. *Систематизація управління виробничим потенціалом цукробурякових підприємств / М. І. Беленкова, І. І. Рагуліна // Облік і фінанси АПК.* – 2011. – № 1. – С. 100-103.
3. Бондар О. *Економічна оцінка виробництва цукрових буряків у 2009 році / О. Бондар, А. Фурса, О. Шутенко // Пропозиція.* – 2009. – № 172. – С. 54–57.

4. Бутинець Ф. Ф. *Історія бухгалтерського обліку: навч. посібник* / Ф. Ф. Бутинець. – Ж.: Рута – 2001.- 392с.
5. Грещак М. Г., Коцюба О. С., *Управління витратами: навч.-метод. посібник (для самостійного вивчення дисциплін)*. – К.: КНЕУ. - 2002. -131с.
6. *Новий бухгалтерський облік в Україні (побудова і застосування): Навч.-методичний посібник*. – Тернопіль.: Карт-Блани, 2000.-288с.-с.28.
7. Пархоменко В. *Яким буде бухгалтерський облік фінансових витрат?* / В. Пархоменко// *Бухгалтерський облік і аудит*. – 2010. -№11. – с.3-6.
8. Пуцентейло П. Р. *Ефективність виробництва в підприємницьких структурах* / П. Р. Пуцентейло// *Економіка АПК*. – 2005.-№5.-с.51-57.
9. Свідерський Є. І. *Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посібник*. — К.: КНЕУ, 2004. — 233 с
10. Худоба К. В. *Проблеми визначення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції* / К. В. Худоба / *Вестник национального технического университета «ХПИ»* : сб. науч. тр. : темат. вып. / Харьковский политехнический ин-т, нац. техн. ун-т. – Х. : НТУ «ХПИ», 2010. – Вып. 56: *Технический прогресс и эффективность производства*. – С. 43-48.
11. Цал-Царко Ю. С. *Витрати підприємства: навч. посібник*. -К.:ЦУЛ, 2002.-656с.
12. Чудовець В. В. *Стан та перспективи розвитку обліку витрат на підприємствах цукрової промисловості* / В. В. Чудовець // *Облік і фінанси*. - 2013. - № 1. - С. 61-65.
13. Чумаченко М. *Сучасні проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції* / М. Чумаценко // *Бухгалтерський облік і аудит*. - 2008.-№10.- с.3-7.

References:

1. Atamas P. J. *Management accounting: Textbook*. - К.: Centre textbooks - 2006-440s.

2. *Belenkova M. I. Systematics management of sugar beet production capacity of enterprises / Belenkova M. I., Il ragulin // Accounting and Finance APC. - 2011. - № 1. - P. 100-103.*
3. *A. Bondar Economic evaluation of sugar beet production in 2009 / O. Bondar, A. Fursa, O. Shutenko offer. - 2009. - № 172. - P. 54-57.*
4. *Butynets F. F. history of accounting: navch.posibnyk / F. F. Butynets. - M. : Ruta - 2001.- 392s.*
5. *Hreschak M. G., Kotsiuba O. S., Managing costs: Teach method. Manual (for individual study subjects). - K. : KNEU. - 2002. -131s.*
6. *New accounting in Ukraine (construction and use): Teach handbook. - Ternopil. : Carte Blanche, 2000.-288s., p.28.*
7. *Parkhomenko V. How will accounting financial costs? /V.Parhomenko// Accounting and Auditing. - 2010. -№11. - S.3-6.*
8. *Putsenteylo P. G. Production efficiency in enterprise structures / P. G. Putsenteylo // Economy AIC. - 2005.-№5.-s.51-57.*
9. *Swiderski E. I. accounting in economy: teach. manual. - K. : KNEU, 2004. - 233 p*
10. *Hudoba K. V. Problems of definition and methods of cost accounting costing products / K. V. Cattle / Journal of the National Technical University "KPI": Sat. scientific. tr. : Temat. Vol. / Kharkov Polytechnic in-t nat. Sc. Univ. - H.: NTU "HPI", 2010. - Vol. 56: Tehnycheskyy progress and Efficiency of production. - P. 43-48.*
11. *Tsa-Tsalko S. costs of enterprise: navch.posibnyk. -K.: TSUL, 2002.-656s.*
12. *Chudovets V. V. Status and prospects of cost accounting at the enterprises of sugar industry / V. V. Chudovets // Accounting and Finance. - 2013. - № 1. - P. 61-65.*
13. *M. Chumachenko Modern problems of cost accounting and costing / M. Chumatsenko // Accounting and Auditing. -2008.-№10.- s.3-7./M. Chumatsenko// Accounting and Auditing. -2008.-№10.- s.3-7.*