

## ОСОБЛИВОСТІ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ КОМЕРЦІЙНИХ ТА УПРАВЛІНСЬКИХ ВИТРАТ

*Розглядаються особливості управління комерційними та управлінськими витратами для великих сільськогосподарських підприємств. Досліджено особливості проведення контролю за поточними витратами. Доведено важливість виділення витрат подвійного призначення у великих сільськогосподарських підприємствах та сформовано їх перелік на прикладі ТОВ СП "НІБУЛОН".*

*Ключові слова: витрати, управлінські витрати, витрати подвійного призначення.*

M. V. DUBININA, U. U. CHEBAN, A. V. SKOROZINSKA  
National Agrarian University, Mykolayiv

### FEATURES RECORDING AGRICULTURAL ENTERPRISES COMMERCIAL AND ADMINISTRATIVE EXPENSES

*Abstract – The features of managing commercial and management costs in large farms. The peculiarities of conducting control over operating expenses. Importance allocation of costs of dual-use in large farms, and formed their list as an example of "NIBULON". The list of factors that shape the need to determine the size and structure of the company's expenses for large farms, it was concluded that cost management is an objective necessity profitability of companies. The list of factors that shape the need to determine the size and structure of the company's expenses for large farms, it was concluded that cost management is an objective necessity profitability of companies.*

*Keywords: costs, administrative costs, costs of dual-use*

**Постановка проблеми.** Однією з найважливіших особливостей управління, яку слід враховувати на підприємстві незалежно від форм власності та розмірів виробництва є функція контролю, оскільки контроль є критично важливим та всеосяжним, і не може залишатися прерогативою виключно менеджера або його помічників. Отже, кожна посадова особа має здійснювати контрольні функції у межах своїх посадових обов'язків.

Управління витратами є важливим для будь-якої галузі економіки, зокрема для крупних підприємств. Контроль за поточними витратами забезпечує динамізм та стійкість управління.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Теоретичну основу дослідження питань обліку адміністративних та комерційних витрат склали закони України, інструкції та Положення з бухгалтерського обліку, наукові праці зарубіжних та вітчизняних вчених, таких як: В.Н. Добровський, Ф.Ф. Бутинець, П.В. Іванюта, Г.О. Партин, П.Л. Сук, Л.К. Сук, В.В. Сопко, Н. Соколовська, В.П. Ярмоленко та ін. Продовження дискусій з цих питань потребують подальших досліджень в напрямку обліку та розподілу адміністративних витрат.

**Виклад основного матеріалу.** Визначення міри, як якісної чи кількісної форми прояву властивостей, за переконанням низки представників різних філософських шкіл, зумовлена не тільки об'єктивним чинником, а відбувається під великим суб'єктивним впливом творців матеріальних економічних систем [2].

Заперечують його наявність тільки представники матеріалістичної філософії, вважаючи міру об'єктивною інтенсивністю розвитку певної властивості матеріальної системи. За їхнім переконанням, вартість складної матеріальної системи, такої як підприємство, виступає як економічна категорія, що формується без суб'єктивного впливу чи волі індивідуума та існує незалежно від нього. Основним критерієм цінності окремих благ чи цінностей господарської системи вони вважають розмір економічних витрат на придбання чи виготовлення цінностей [2].

Для вимірювання таких витрат достатньо використати наявні фізичні одиниці вимірювання шляхом простого накладання на об'єкти або наявний математичний апарат. Це зумовлено тим, що ідентичні елементи природних систем мають практично однакові характеристики, унаслідок чого їх вплив на систему є стабільним і залежить лише від фізичного обсягу.

На етапах існування простого товарного виробництва або в сучасних малих підприємствах цього цілком достатньо, аби виміряти фізичний і номінальний обсяг об'єкта обліку, виходячи з його основних характеристик: ціни придбання, ступеня зношення та ін. Однак ускладнення бізнесу, зростання його обсягів та концентрації капіталу практично не змінили підходів до оцінювання об'єктів фінансового обліку, які використовують нині практичні працівники.

Вимірювання у економічних системах, незважаючи на суттєве їхнє ускладнення на мікро-, макро- і мегарівні, донині часто має формальний, інтуїтивний, адитивний і вибірковий характер.

Контроль за витратами крупних сільськогосподарських підприємств є чи не найголовнішим фактором у здійсненні діяльності, адже будь які витрати несуть у собі зменшення абсолютного розміру чистого прибутку для такого підприємства.

Завдяки забезпеченню внутрішнього і зовнішнього контролю, належну увагу управлінню витратами приділяють, наприклад, у найбільшому зернотрейдері України ТОВ СП "НІБУЛОН", який, незважаючи на розміри виробництва, не увійшов до найбільших аграрних підприємств України [5].

Зважаючи на обсяги виробництва і збуту продукції крупних підприємств, контроль є початковою стадією управління витратами. Тут використовують наукове прогнозування, систему комплексного аналізу і контролінгу планування, нормування, тощо. Це, як правило, підтверджено організаційною структурою підприємств. Так, у ТОВ СП «НІБУЛОН» поряд із бухгалтерією здійснюють свою діяльність планово-економічний відділ, юридичний відділ, відділ моніторингу і маркетингу. Отже контроль за витратами діяльності крупних сільськогосподарських підприємств має певну послідовність (рис. 1).

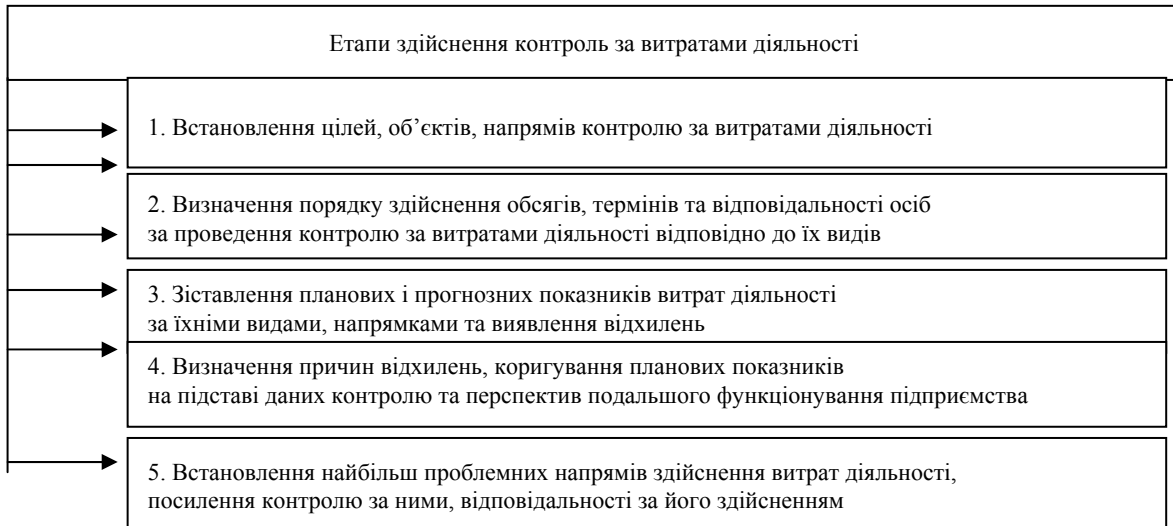


Рис. 1. Контроль за витратами діяльності

Забезпечення ефективного управління витратами обумовлює потребу в якісній організації внутрішнього контролю, який у свою чергу дозволяє не тільки відшукати резерви зменшення витрат, а й відчутно збільшити результати діяльності.

Внутрішньогосподарський контроль витрат – це складова системи внутрішньогосподарського контролю підприємства, який спрямований на забезпечення ефективної фінансово-господарської діяльності підприємства шляхом дії суб'єктами (власниками, посадовими особами підприємства (наприклад – директор, головний бухгалтер), працівниками, на яких покладено здійснення контрольних функцій) на об'єкти (непрямі витрати: загальногосподарські, адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати) за допомогою контрольних дій (сукупності методичних прийомів та процедур, політики щодо контролю).

Враховуючи автоматизацію обліку на крупних сільськогосподарських підприємствах, можливості програм, які забезпечують ведення обліку і формування звітності, стан синтетичного і аналітичного обліку, зокрема і обліку витрат, доцільним є використання аналітичних рахунків до таких витратних рахунків як 92 “Адміністративні витрати” та 93 “Витрати на збут”. Це дозволить більш точно і достовірно формувати інформацію щодо зазначених витрат, враховуючи можливість їхнього подвійного призначення та безпосереднього списання на фінансові результати (табл. 1).

Таблиця 1

**Запропоновані напрями відкриття аналітичних рахунків з обліку управлінських та комерційних витрат для крупних аграрних підприємств**

Рахунок 93 “Витрати на збут”	За каналами збуту (вітчизняні, зарубіжні та/або за юридичними особами)	Рахунок 92 “Адміністративні витрати”	За видами витрат
	За власними торговими точками		За місцями їх виникнення (адміністрація, бухгалтерія, юридичний відділ тощо)
	За структурними підрозділами – філіями		Залежно від виду діяльності (обов'язкові, пов'язані з основною діяльністю, її обслуговуванням тощо)

Дослідження змісту і значення витрат подвійного призначення підтверджує необхідність їхнього точного тлумачення. Витрати подвійного призначення – це витрати, які за відповідних обставин можуть зменшувати об'єкт оподаткування чи тільки суму, що не перевищує максимальної величини, встановленої податковим законодавством. Ці витрати регулюються ст. 140 ПКУ [8]. Оскільки зазначені витрати завжди перебувають під пильним наглядом зовнішніх контролюючих органів, нами сформовано перелік витрат подвійного призначення для ТОВ СП «НІБУЛОН» (табл. 2).

Перелік витрат подвійного призначення ТОВ СП “НІБУЛОН”

Витрати подвійного призначення	Д-т рахунку (субрахунку), пов’язаного з витратами подвійного призначення				
	91 “Загально-виробничі витрати”	92 “Адміністративні витрати”	93 “Витрати на збут”	941 “Витрати на дослідження і розробки”	949 “Інші витрати операційної діяльності”
На охорону праці					
На соціальну інфраструктуру					
На дослідження і розробки					
На юридичні послуги					
На проведення аудиту					
На маркетингові дослідження					
На інформаційно-консультаційні послуги					
На гарантійне обслуговування та ремонт					
На рекламу					
Представницькі					
На страхування					
На відрядження					
На телефонний зв’язок та Інтернет					
На навчання, перепідготовку та підвищення кваліфікації					

Пропонуємо також розглянути і затвердити на таких підприємствах номенклатуру витрат до рахунку 93 “Витрати на збут”, поділивши їх на витрати комерційні і витрати на маркетинг, при цьому комерційні витрати (субрахунок 931) включатимуть заробітну плату адміністративного персоналу; заробітну плату відділу маркетингу; ЄСВ; витрати на утримання приміщень, споруд, інвентарю; поштові, канцелярські, телефонні, телеграфні витрати; витрати на утримання складів, майданчиків тощо; витрати на навантажувально-розвантажувальні роботи; витрати на тару; транспортні витрати з відвантаження продукції. Витрати на маркетинг (субрахунок 932) включатимуть заробітну плату відділу маркетингу; ЄСВ; утримання приміщень, споруд, інвентарю; поштові, канцелярські, телефонні, телеграфні витрати; витрати на рекламу; витрати, пов’язані з вивченням ринку і попиту; Послуги сторонніх організацій [7]. Зазначена номенклатура витрат дозволить здійснювати аналіз, планування та прогнозування такого роду витрат, що позитивно впливатиме на управління ними.

Доволі часто великі сільськогосподарські підприємства розробляючи положення про облікову політику, обирають не раціональне або таке що не відповідає методології віднесення витрат на рахунок 93 “Витрати на збут”. Так, наприклад, якщо вантажний автотранспорт перевозить пшеницю до перевантажувального терміналу, і призначення цієї продукції – подальша реалізація, то витрати на перевезення відносять на рахунок 93 “Витрати на збут”. Зазначені витрати можна трактувати як транспортно-заготівельні, оскільки реалізація відбувається не відразу після доставки. Таким чином, доцільним є віднесення на збільшення вартості пшениці, розподіляючи і списуючи транспортно-заготівельні витрати. Отже, вважаємо за доцільне наявність у наказах про облікову політику положення про склад та класифікацію витрат, калькулювання та облік собівартості продукції, робіт, послуг як внутрішнього документу підприємства для більш достовірного обліку і ефективного управління витратами і переліку додатків (рис. 2).

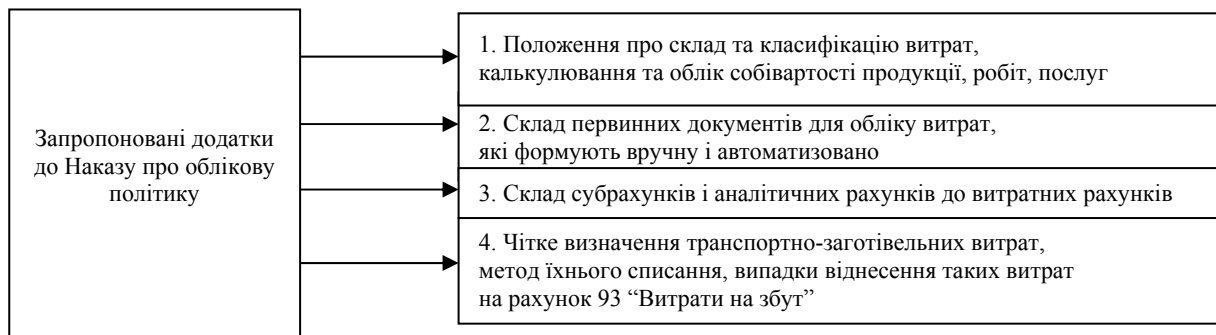
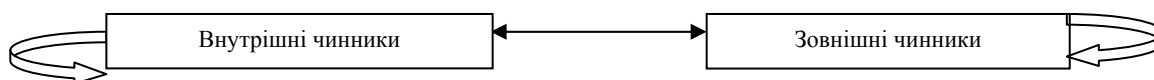


Рис. 2. Запропоновані додатки до наказу про облікову політику

Для ефективного управління витратами на великих за розміром та обсягами виробництва підприємствах виникає об’єктивна необхідність визначення величини і структури витрат, що зумовлена певною низкою чинників. Вивчивши їх перелік, визначений В.А. Дерій та доопрацювавши його, можна його поділити на внутрішні і зовнішні (рис. 3) [8]. Вважаємо, що урахування впливу чинників впливатиме на планування і прогнозування витрат підприємства.



Нагальність і невідворотність здійснення витрат для створення, функціонування, розширення, згорання чи призупинення діяльності	Система оподаткування (повна чи спрощена)
Вид і обсяг діяльності та форма власності	Спосіб суспільного виробництва і тип економіки (ринкова, традиційна, перехідна, змішана)
Вид витрат, їх періодичність, умови здійснення	Місце розташування підприємства та його сегментів
Вимір часу і фаза розвитку підприємства	Народні звичаї, традиції, обряди країни, регіону, місцевості
Належність керівництва підприємством до певної суспільно-політичної групи та характер офіційних і неофіційних зв'язків з представниками органів влади	Питома вага підприємства у певному сегменті ринку та необхідність підтримки і збільшення цієї ваги в умовах жорсткої конкуренції
Морально-психологічні, культурно-освітні якості і душевний стан осіб, яким надано право здійснювати витрати	Державне і місцеве управління, самоврядування та врегулювання суспільно-політичних процесів, вплив і ступінь залежності від них
Організаційно-правова форма підприємства	Можливість закупки дешевих ресурсів і маневрування ними чи їх відсутність
Ступінь організованості та синхронності діяльності підприємства та його сегментів	Форс-мажорні обставини, через які суттєво збільшуються непродуктивні витрати
Умови праці та можливості кар'єрного і творчого зростання працівників	Соціально-економічні, політичні, природно-кліматичні, природоохоронні умови, які впливають на політику витрат підприємства
Рівень матеріально-технічного і кадрового забезпечення	
Вид, форма і система оплати праці	
Рівень дотримання мінімальної внутрішньої та зовнішньої безпеки підприємства і захисту від недобросовісної конкуренції і неконтрольованого виходу конфіденційної інформації	

Рис. 3. Чинники, які є об'єктивною необхідністю визначення величини і структури витрат підприємства

Отже, можна зробити висновок, що управління витратами є об'єктивною необхідністю прибутковості підприємств. Хоча за принципом розумної приблизності К.К. Цзе "Цена совершенства делает его нецелесообразным, приблизительно обходится дешевле", витрати на виробництво не можуть бути приблизними, адже той хто не може порахувати витрати, управляти ними, ніколи не отримає прибутку.

### Література

1. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. № 2755 – VI (зі змінами та допов.) [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верхов. Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Пушкар Р. М. Креативний облік (створення операції для менеджерів) : монографія / Р. М. Пушкар. – Т. : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
3. <http://www.nibulon.com/r/main.php>.
4. [http://storage.library.opu.ua/online/conference/tez\\_47/6-50.pdf](http://storage.library.opu.ua/online/conference/tez_47/6-50.pdf)
5. Агробізнес – NCH/FORBES. – серпень, 2012. – С. 50–51.
6. Берка К. Измерения: понятия, теории, проблемы / К. Берка. – М. : Прогресс, 1987. – 319 с.
7. Ильенков Э. В. Диалектическая логика. Очерки истории и теории / Э. В. Ильенков. – М. : Политиздат, 1984. – 320 с.
8. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку і контролю : монографія / В. А. Дерій. – Т., 2009. – 272 с.

### References

1. Podatkovyy kodeks Ukrayiny vid 2.12.2010r. #2755 – VI (zi zminamy ta dopovnennyamy) [Elektronnyy resurs] / Ofitsiynyy sayt Verkhovnoyi Rady Ukrayiny. – Rezhym dostupu: <http://zakon.rada.gov.ua>
2. Pushkar R.M. Kreatyvnyy oblik (stvorennya operatsiyi dlya menedzheriv) : monohrafiya / R. M. Pushkar. – Ternopol' : Kart-blansh, 2006. – 334 s.
3. <http://www.nibulon.com/r/main.php>.
4. [http://storage.library.opu.ua/online/conference/tez\\_47/6-50.pdf](http://storage.library.opu.ua/online/conference/tez_47/6-50.pdf)
5. Ahrobiznes – NCH / FORBES. – serpen', 2012. – S. 50–51.
6. Berka K. Yzmerenyya: ponyatyaya, teoryy, problemy / K. Berka. – M. : Prohress, 1987. – 319 s.
7. Yl'enkov Э. V. Dyalektycheskaya lohyka. Ocherky ystorryy u teoryy / Э. V. Yl'enkov. – M. : Polytyzdat, 1984. – 320 s.
8. Deriy V.A. Vytraty i dokhody pidpryyemstv u systemi obliku i kontrolyu : monohrafiya / V. A. Deriy. – Ternopil', 2009. – 272 s.

Надіслана/Written: 20.05.2014 р.  
Надійшла/Received: 24.05.2014 р.  
Рецензент: д.е.н., проф. О. О. Орлов