

СИСТЕМНИЙ ОБЛІКОВИЙ ПІДХІД ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПРИБУТКУ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

© Гуцаленко Л.В., 2012

Розкрито системний обліковий підхід до визначення прибутку сільськогосподарськими підприємствами та впливу на нього інформаційних потоків внутрішнього та зовнішнього середовища.

The article reveals a systematic approach to determining of income in agricultural enterprises and solved the influenced by information flows internal and external environment.

Вступ. Основним завданням управлінського персоналу є забезпечення фінансової стабільності підприємства та максимальне отримання прибутку. Вирішувати його складніше, ніж сформулювати. У різних країнах по-різному підходять до цього. На відміну від США, в Японії управлінський персонал розробляє стратегію забезпечення прибутковості підприємства на тривалій період. Німецькі управлінці частіше формують свою стратегію на підставі фактичних витрат; швейцарці більшою мірою орієнтуються на кон'юнктуру ринку – допускають будь-які витрати, якщо вони окупляться в майбутньому; італійці розробляють свої довгострокові плани через тривалі переговори, погодження із партнерами тощо. Отже, незалежно від того, що облікова інформація різних країн суттєво відрізняється, однак мета всіх підприємств одна – отримати прибуток.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження методології обліку і контролю фінансових результатів діяльності у формі виявлених прибутків та їх практичного забезпечення містять праці видатних вчених: І.О. Бланка, С.Ф. Голова, З.В. Гуцайлюка, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Л.К. Сука, Н.М. Ткаченко, І.Д. Фаріона, П.Я. Хомина, М.Г. Чумаченка, та інших науковців. Окремі питання цієї проблеми висвітлено в працях зарубіжних вчених Г.А. Велша, П.Ф. Друкера, К. Друрі, Р.С. Каплана, Д. Колдуелла, К.О. Макконнелла, М.Р. Метьюса, Д. Міддлтона, Г. Мюлера, Б. Нідлза, Б. Райана, Ж. Рішара, М. Перера, Я.В. Соколова, Л. Фаера, Д.Г. Шорта та інших економістів-дослідників. Проте залишаються дискусійними та недостатньо дослідженими особливості формування адаптивної системи обліку і контролю прибутків сільськогосподарських підприємств з упереджувальними можливостями відображення позитивних змін сучасних умов ринкового середовища та можливих кризових явищ.

Постановка задачі. Метою публікації є обґрунтування методологічних засад та концептуальних підходів до формування системного облікового підходу щодо визначення прибутку сільськогосподарськими підприємствами.

Виклад основного матеріалу. В умовах фінансової нестабільності сільськогосподарським підприємствам необхідна така система бухгалтерського обліку та контролю, яка забезпечувала б динамічність функцій окремих елементів управління, зберігаючи стійкість структури загалом та фінансову стабільність результатів діяльності суб'єктів господарювання.

Властивості адаптивної системи проявляються через можливості оперативно реагувати на зміни в системі управління (методах управління тощо); задовольняти нові інформаційні запити, пов'язані з виникненням непередбачуваних ситуацій.

Розвиток бухгалтерського обліку має свою історію та періоди розвитку, в які формували та удосконалювали систему бухгалтерських рахунків залежно від етапів розвитку суспільства.

Вибір концепції бухгалтерського прибутку визначається цілями користувачів бухгалтерських звітів і змістовним викладом того чи іншого показника, оскільки інтереси різних груп користувачів неоднакові.

Враховуючи мікро- та макросередовище (політичне, економічне, юридичне, культурне та соціологічне), в якому працюють вітчизняні сільськогосподарські підприємства, можна виділити інформаційні системи, що впливають на фінансові результати їх діяльності: планування, контроль, оцінка, управління (рис. 1).

У сучасних умовах бухгалтер має знати різні легітимні методи відображення фінансових результатів, уміти вибрати і запропонувати керівництву той варіант облікової політики, який би забезпечив реалізацію фінансової стратегії підприємства. Отже, сфера діяльності бухгалтера значно розширюється – від ведення бухгалтерського обліку до фінансового менеджменту.

Відповідно до чинної методології для відображення доходів та витрат, які формують фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання, використовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності» та класу 7 «Доходи і результати діяльності».

Собівартість продукції є вартісним вираженням витрат підприємства на виробництво і реалізацію продукції. В умовах сталого розвитку ринкової економіки рівень виробничої собівартості є основою для формування ринкових цін та рентабельності продукції. Загальновідомо, що чим нижча собівартість виробленої продукції (виконаних робіт та наданих послуг), тим вищий прибуток підприємства. Отже, важливим фактором збільшення власного капіталу є зниження собівартості продукції за стабільних обсягів виробництва, однак залишаються дискусійними та не визначені чітко формування ринкових цін та рентабельності виробництва продукції, особливо на сільськогосподарських підприємствах.

Сільськогосподарські підприємства під час визначення собівартості реалізованої продукції (робіт та послуг) повинні керуватися Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за № 27/4248 [3], Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, що затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 (далі Методичні рекомендації № 132) [1] та Податковим кодексом від 02.12.2010 р. за № 2755-VI [2].

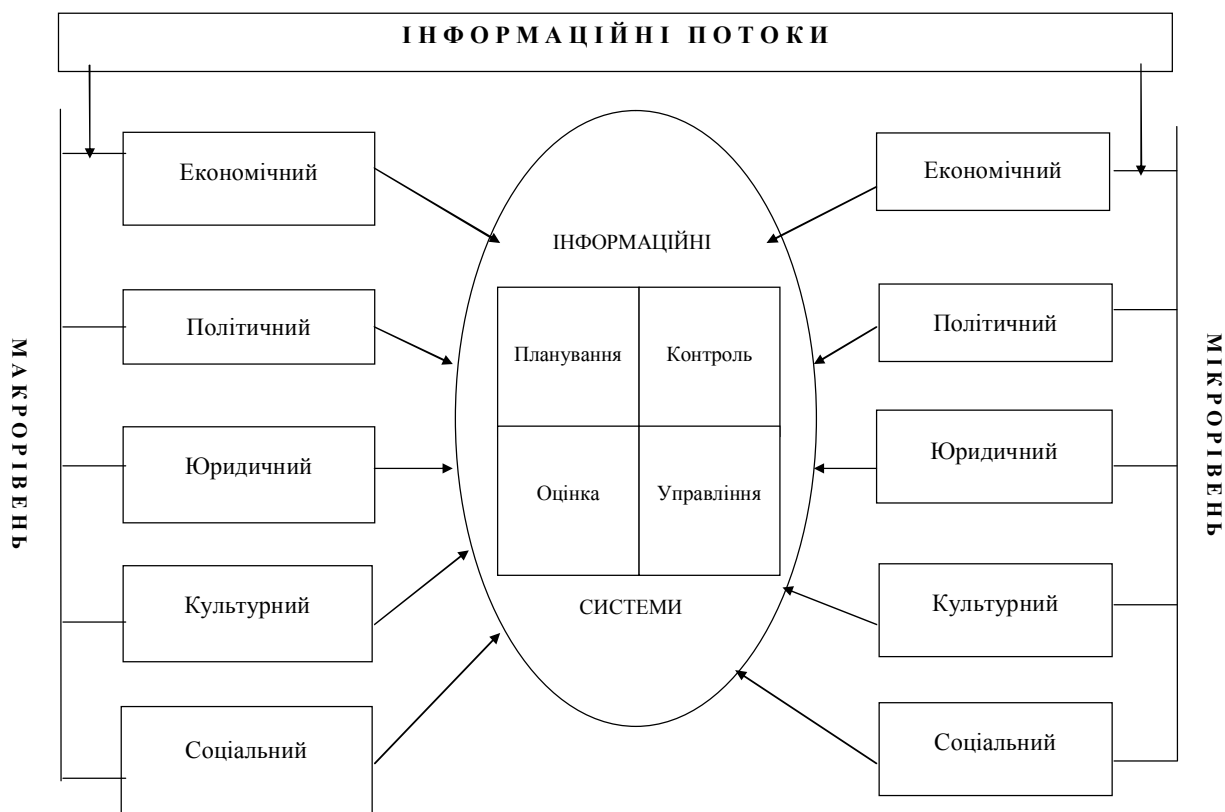


Рис. 1. Вплив інформаційних потоків на формування результатів діяльності підприємства

У табл. 1 наведено порівняльну характеристику складових витрат, прямо пов'язаних з виробничим процесом, у якому формується собівартість виробленої та реалізованої продукції.

Прямими вважаються витрати, які можна віднести безпосередньо на відповідний об'єкт витрат або які розподіляються між об'єктами витрат пропорційно до бази, від якої ці витрати залежать.

Прямі матеріальні витрати – це витрати сировини та основних матеріалів, які є основою виробленої продукції, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можна безпосередньо використати на виробництво конкретного виду продукції.

У прямі витрати на оплату праці входять суми основної та додаткової оплати праці, які нараховані згідно з прийнятою підприємством системою оплати праці і які відносяться на конкретний об'єкт обліку витрат.

До інших прямих витрат належать витрати, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат, зокрема, відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв тощо.

Загальновиробничі витрати – витрати на управління цехами, дільницями тощо, відрахування на соціальні заходи і медичне страхування, управління цехами, дільницями, витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо.

Таблиця 1

Оцінка впливу положень чинних законодавчих актів, якими визначаються витрати, що формують виробничу собівартість продукції

№ з/п	Елементи витрат	Податковий кодекс	П(С)БО 16 «Витрати»	Методичні рекомендації № 132
1	Прямі матеріальні витрати	+	+	+
2	Прямі витрати на оплату праці	+	+	+
3	Амортизація виробничих основних засобів та нематеріальних активів, безпосередньо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	+	-	-
4	Вартість придбаних послуг, прямо пов'язаних з виробництвом товарів, виконанням робіт, наданням послуг	+	-	-
5	Інші прямі витрати, в т.ч. витрати з придбання електричної енергії	+	+	+
6	Загальновиробничі витрати	-	+	+

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду, розподілених загальновиробничих та наднормативних виробничих витрат [1].

Відповідно до п. 138.10 Податкового кодексу України, хоч правила бухгалтерського обліку й надалі залишаються незмінними, облік на підприємстві повинен забезпечити визначення структури виробничої собівартості й для цілей оподаткування: до виробничої собівартості не зараховують загальновиробничі витрати, які за пп. 138.10.1 Кодексу входять до складу інших витрат за умови належного документального підтвердження, а саме:

а) витрати на управління виробництвом (оплата праці працівників апарату управління цехами, дільницями відповідно до законодавства тощо; внески на соціальні заходи, визначені статтею 143 цього розділу, та медичне страхування працівників апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

б) амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

в) амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

г) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оперативну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

д) витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та внески на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, придбаних комплектувальних виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);

е) витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інші послуги з утримання виробничих приміщень;

ж) витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; внески на соціальні заходи, медичне страхування робітників та працівників апарату управління виробництвом відповідно до законодавства; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

з) витрати на охорону праці, техніку безпеки, здійснені відповідно до законодавства;

и) суми витрат, пов'язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, екологічного управління докільям, персоналу вимогам Закону України «Про підтвердження відповідності»;

к) суми витрат, пов'язаних з розвідкою/дорозвідкою та облаштуванням нафтових та газових родовищ (за винятком витрат на спорудження будь-яких свердловин, що використовуються для розробки нафтових та газових родовищ, здійснених з моменту зарахування таких свердловин до експлуатаційного фонду, а також інших витрат, пов'язаних з придбанням/виготовленням основних засобів, які підлягають амортизації згідно зі статтею 148 Податкового кодексу);

л) інші загальновиробничі витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади); нестачі незавершеного виробництва, нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах у межах норм природного убутку згідно із затвердженими галузевими міністерствами та погодженими Міністерством фінансів України нормативами [2].

Перераховані в табл. 1 складові виробничої собівартості можна розглядати як окремі її елементи:

$$\text{ВСП} = \text{ПМВ} + \text{ПВОП} + \text{ППВ} + \text{ЗВВ}, \quad (1)$$

де ВСП – виробнича собівартість продукції; ПМВ – прямі матеріальні витрати; ПВОП – прямі витрати на оплату праці; ППВ – інші прямі витрати; ЗВВ – загальновиробничі витрати.

Облікове забезпечення виробничої собівартості відображають проведеннями: дебет рахунка 23 «Виробництво» та кредит рахунків 20 «Виробничі витрати», 66 «Розрахунки з оплати праці», 65 «Розрахунки за страхуванням», 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 91 «Загально-виробничі витрати».

Виробнича собівартість випущеної сільськогосподарської продукції відобразатиметься бухгалтерським проведенням: дебет 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» – кредит 23 «Виробництво».

Зміни методики калькулювання і обліку собівартості продукції, що відбуваються під впливом змін законодавчої бази, призводять до необґрунтованого зниження собівартості продукції і підвищення рентабельності виробництва.

Для підтвердження наших висновків наведемо порівняльні розрахунки: I варіант – чинне положення, II варіант – пропозиції автора (табл. 2).

Аналітичні розрахунки свідчать, що визначення виробничої собівартості продукції за варіантом I спотворює показники, що характеризують результати діяльності підприємства (знизились показники собівартості продукції, збільшився показник прибутків та відповідно зросла рентабельність). Проте загальногосподарські витрати та витрати на збут випущеної продукції безпосередньо пов'язані з вартісними показниками, і наведені аналітичні дані це підтверджують. Тому, на наш погляд, методологія ціни і рентабельності виробництва продукції потребує коригувань.

Собівартість і рентабельність виробництва озимої пшениці та молока в СВК «Підсанський» Підсанської області, тис. грн.

Елементи витрат	Витрати на виробництво продукції							
	I варіант (чинне положення)			II варіант (пропозиція автора)				
	озима пшениця		молоко	озима пшениця		молоко		
сума	частка, %	сума	частка, %	сума	частка, %	сума	частка, %	
Оплата праці	89,6	25,4	78,9	27	89,6	19,7	78,9	24,9
Відрахування на соціальні заходи	32,6	9,2	28,7	10	32,6	7,2	28,7	9,1
Матеріальні витрати	302,3	85,7	187,1		302,3	66,4	187,1	59,2
зокрема насіння	52,9	12			52,9	11,6		
корми			123,0	42			123,0	38,9
мінеральні добрива	15,5	4			15,5	3,4		
нафтопродукти	64,5	15	17,8	6	64,5	14,2	17,8	5,6
засоби захисту рослин	68,3	16			68,3	15		
медикаменти			14,8	5			14,8	4,7
оплата послуг і робіт			9,5	3			9,5	3
інші прямі витрати	101,1		22,0		101,1	22,2	22,0	6,9
в т.ч. амортизація	12,5	3	4,2	2	12,5	2,7	4,2	1,3
загальновиробничі витрати	88,6	21	17,8	5	88,6	19,5	2,9	5,6
Виробнича собівартість	424,5	100	294,7	100	424,5	93,3	294,7	93,3
Загальногосподарські витрати	23,9	-	16,6	-	23,9	5,3	13,7	4,3
Витрати на збут	6,6	-	4,6	-	6,6	1,4	1,2	2,4
Повна собівартість	455		315,9		455	100	315,9	100
Прибуток, тис. грн.	125,1		-65,3		98,7		-114,2	
Собівартість, грн./т.	823,8		2723,65		883		2920	
Реалізаційна ціна без ПДВ, грн./т.	1074,60		1864,47		1074,60		1864,47	
ПДВ	214,92		372,89		214,92		372,89	
Рентабельність		29,5		-22,2		21,7		-36,2

Висновки. Дослідження підтверджують те, що в Податковому кодексі враховано Положення (стандарту) бухгалтерського обліку, але для сільськогосподарських підприємств збережено спеціальні режими оподаткування, що певною мірою недостатньо формує практичну базу наукового забезпечення побудови адаптивного системного облікового підходу галузевого визначення прибутку.

Зміни у методологічних підходах бухгалтерського обліку супроводжуються розвитком відносин власності на засоби виробництва, змінами механізмів формування та розподілу доходів, а також процесів, що є наслідком глобалізації світової економіки та міжнародних ринків капіталів.

За дослідженнями зарубіжних і вітчизняних учених, система менеджменту, яка сприяє задоволенню інформаційних та інших потреб споживачів, збільшує прибутки та зменшує витрати. Метою такої системи є пошук досконалості в бізнесі та конкурентоспроможне лідерство у задоволенні потреб споживачів. Передумовами та принципами такої системи, на нашу думку, є передусім участь та відповідальність кожного працівника підприємства, створення сприятливих умов для досягнення поставленої мети, виконання своїх обов'язків тощо.

1. *Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств / затв. наказом М-ва аграр. політики України № 132 від 18 трав. 2001 р. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : Ліга: еліт Закон Copyright: ІФУ «Ліга». – 2001–2009. 2. Податковий кодекс України. – Харків: ТОВ «Видавництво Фоліо», 2011. – 270 с. 3. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.rsev.ua>.*

УДК 657.62: 658.29

А.Г. Загородній

Національний університет “Львівська політехніка”,
кафедра обліку та аналізу

КОНСОЛІДАЦІЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ

© Загородній А.Г., 2012

Досліджено проблему консолідації інформації в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства, рівні, форми та методи такої консолідації.

The problem of information consolidation in the accounting and analysis system for enterprise, management support, levels, forms and methods of such consolidation had been investigated.

Постановка проблеми. Система обліково-аналітичного забезпечення менеджменту підприємства (СОАЗМП) – це сформована на засадах системного підходу форма організації усіх видів обліку та аналізу, метою якої є забезпечення менеджерів підприємства та інших зацікавлених осіб інформацією для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень, а також для контролю за їхньою реалізацією [1]. Ця система об'єднує підсистеми облікового та аналітичного забезпечення, а також підсистему контролю. Перша підсистема охоплює усі види обліку (фінансовий, податковий, управлінський), друга – усі види фінансового та економічного аналізу, а третя – внутрішній та фінансовий контроль суб'єкта господарювання.

Ефективність СОАЗМП визначають, порівнюючи одноразові й поточні витрати на створення такої системи та забезпечення її функціонування, з ефектом від неї – прибутком, який вона генерує [2].

Одноразовими є витрати на: розроблення системи (її проектування); забезпечення системи організаційною та комп'ютерною технікою і програмними продуктами (придбання готових програм або розроблення власних); формування внутрішньої інформаційної мережі; навчання персоналу, що обслуговує систему.