

УДК 657

Л. В. Гуцаленко,

д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку та оподаткування,

Національний університет біоресурсів і природокористування України, м. Київ

ORCID ID: 0000-0001-5181-8652

С. Ю. Безух,

студентка кафедри обліку і оподаткування,

Національний університет біоресурсів і природокористування України

ORCID ID: 0000-0002-3677-0037

DOI: 10.32702/2306-6792.2021.23.33

КОНТРОЛЬНА ФУНКЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ СВИНАРСТВА

L. Gutsalenko,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Head of the Department of Accounting
and Taxation, National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv

S. Bezukh,

Student of the Department of Accounting and Taxation, National University
of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv

CONTROL FUNCTION OF MANAGEMENT ACCOUNTING OF EXPENSES OF PRODUCTION OF PIG PRODUCTION

У статті акцентовано увагу на проблемах розвитку галузі свинарства та скороченні поголів'я свиней як у сільсько-господарських підприємствах України так і домогосподарствах селян. Наведено динаміку внутрішнього виробництва свинини та рівня самозабезпеченості продукцією свинарства протягом 2013—2020 років. Акцентовано увагу, що якість, своєчасність подання інформації залежить від облікової політики підприємства. Вказано, на особливу роль контрольної функції обліку витрат, дієвість якої забезпечується через функціональні особливості елементів методу бухгалтерського обліку. Наведено наукові підходи вчених до визначення сутності поняття "витрати". Обґрунтовано, що дієвість контрольної функції обліку витрат виробництва продукції свинарства господарюючих суб'єктів, а не її формальність, забезпечуватиме менеджерів всіх рівнів управління оперативною та достовірною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Доведено, що дієвість контрольної функції в обліковій системі підприємств, базується на використанні спеціальної документації, яка дозволяє: удосконалити методику калькулювання собівартості продукції свинарства; поліпшити контроль за використанням матеріалів сільськогосподарського призначення; поєднати бухгалтерську та зоотехнічну оцінку результатів аналізу понесених витрат на виробництво продукції свинарства; покращити взаємозв'язки різних структурних підрозділів господарства; виявити резерви зниження собівартості продукції для забезпечення конкурентоспроможності підприємства; реалізувати функції управлінського обліку у господарстві, що сприятиме прийняттю своєчасних управлінських рішень. Наглядно наведено складові витрат виробництва продукції свинарства, що формують її собівартість. Представлено порівняльну характеристику собівартості виробництва 1 кг свинини живою масою України та різних країнах світу, зокрема: США, Швеції, Іспанії, Італії, Великобританії, Франції та інших. Визначено вплив контрольної функції обліку на результативні показники діяльності господарюючих суб'єктів через елементи методу обліку.

The article focuses on the problems of pig industry development and reduction of pig heads both in agricultural enterprises of Ukraine and households of peasants. Dynamics of internal production of pork and the level of self-sufficiency by products of pig-breeding in the period of 2013 — 2020 years are given. It is emphasized that the quality, timeliness of information submission depends on the accounting policy of the enterprise. It is pointed out that the special role of the control function of cost accounting, the efficiency of which is provided by functional features of elements of the method of accounting. The scientific approaches of scientists to the definition of the essence of the concept "expenses" are given. It is well-grounded that the effectiveness of the control function of accounting of production costs of pig production of the economic subjects, rather than its formality, will provide managers of all levels of management of operational and reliable information for the adoption of well-grounded management decisions. It is proved that the effectiveness of the control function in the accounting system of enterprises is based on the use of special documentation which allows: To improve the methodology of calculation of the cost of pig production; to improve control over the use of agricultural materials; to combine accounting and technical assessment of the results of analysis of the costs incurred for production of pig production; to improve relationships between different structural subdivisions of the economy; to identify reserves of reduction of production cost to ensure competitiveness of the enterprise; to realize functions of management accounting in the economy, which will facilitate the adoption of timely management decisions. The components of production costs of pork products, which form its cost are clearly shown. The comparative characteristic of production cost of 1 kg of

pork by live weight of Ukraine and different countries of the world, in particular: USA, Sweden, Spain, Italy, Britain, France and others. The influence of the controlling function of accounting on the effective performance indicators of economic entities through elements of the accounting method is determined.

Ключові слова: контрольна функція, облік, продукція свинарства, виробництво, витрати, облікова політика.

Key words: Control function, accounting, pig production, production, costs, accounting policy.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Функціонування сільськогосподарських підприємств в умовах ринкового середовища зумовлює необхідність в перманентному удосконаленні як самого виробничого процесу, так і механізму контролю за витратами. При цьому роль основного генератора інформаційного забезпечення управління виробничо-господарською діяльністю сучасного аграрного підприємства виконує система управлінського обліку. Тваринництво є однією з основних галузей сільськогосподарського виробництва, що має стратегічне значення та відповідає за продовольчу безпеку суспільства. Перспективний розвиток цієї галузі можливий за умови інноваційних впроваджень в організаційно-технологічну складову виробничого процесу та посилення контрольної функції обліку витрат.

Витрати на виробництво готової продукції відіграють важливу роль у формуванні інформації про господарську діяльність підприємства. Основним чинником забезпечення і підвищення прибутковості підприємств, що спеціалізуються на виробництві продукції свинарства є одночасне скорочення витрат, понесених на виробництво такої продукції та підвищення її якості, що забезпечить їй конкурентоспроможність та відповідну вартісну оцінку.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемам обліку витрат, в т.ч. виробництва продукції тваринництва присвячено праці багатьох українських вчених, зокрема: Ф.Ф. Бутинця, Н.М. Вдовенко, С.Ф. Голова, Г.Г. Кірейцева, В.Г. Лінника, П.Т. Саблука, О.П. Скірпана, А.К. Сука, П.Л. Сука, М.Ф. Огійчука, В.Ф. Палія, І.І. Поклада та інших. Водночас у працях цих авторів висвітлюються методологічні та практичні аспекти щодо ведення обліку біологічних активів у сільському господарстві загалом, а дослідження особливостей управлінського обліку витрат виробництва продукції тваринництва безпосередньо в спеціалізованих підприємствах вимагає нових відповідних методик контролю, що забезпечу-

ватимуть його дієвість в управлінні витратами та впливатиме на якісні характеристики продукції свинарства, як конкурентоспроможної в умовах внутрішніх та зовнішніх ринків та бізнес-середовища загалом.

МЕТА ДОСЛІДЖЕННЯ

Метою дослідження є дослідження контрольної функції обліку витрат виробництва продукції свинарства з урахуванням вимог національних стандартів, розробка практичних рекомендацій щодо поліпшення облікового процесу в управлінні витратами підприємства.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Продукція свинарства є необхідним і незамінним продуктом життєзабезпечення населення країни. Вагому частку у формуванні продовольчої безпеки населення займає галузь свинарства, попит на продукцію якої у споживанні м'яса становить близько 35 %. Скорочення кількості дрібних товаровиробників свинини закріплює позиції високотехнологічних підприємств, що зумовлює підвищення якості виробленої продукції та спонукає до вирішення задач імплементації міжнародних норм і стандартів виробництва свинини у вітчизняну практику з врахуванням загрозливого епізоотичного стану. Тому, питання розвитку свинарства України у сучасних умовах є актуальним та потребує глибокого вивчення [10].

Динаміка розвитку галузі свинарства впродовж останніх п'яти років бажає бути кращою. Поголів'я свиней у країні стабільно скорочується: станом на початок 2019 року було зафіксовано рекордний мінімум — близько 6 млн голів, що на 25% менше (майже на 2 млн голів свиней) порівняно з 2014 роком.

В переважній більшості скорочення відбувається за рахунок присадибного свинарства, однак у промисловому свинарстві також спостерігають негативні зміни. Скорочується не лише поголів'я — на понад 10% порівняно з 2014 р. (3,3 млн проти 3,8 млн голів на початок 2014 р.), з ринку щороку вибуває 200—500 сільськогос-

Внутрішнє виробництво

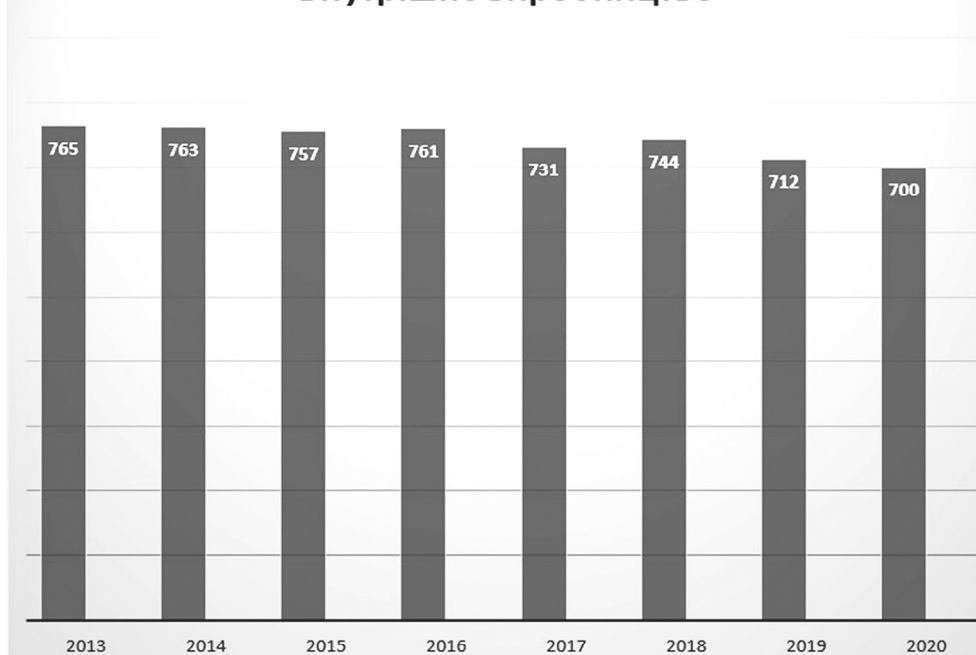


Рис. 1. Динаміка внутрішнього виробництва свинини та рівня самозабезпеченості продукцією свинарства у 2013—2020 рр.

Джерело: [8].

подарських підприємств, які спеціалізуються на свинарстві: у 2019 р. 1730 підприємств проти 3260 у 2014 р. Це, зокрема, впливає на кількість робочих місць та обсяги податкових відрахувань до бюджетів усіх рівнів. Розглянемо динаміку внутрішнього виробництва свинини за 2013—2020 рр., (рис. 1).

Отже, виробництво свинини (включно з субпродуктами та жиром) протягом 2013—2019 рр. коливалось у межах 712—755 тис. т. Зменшення виробництва відбулося через скорочення свинопоголів'я в Україні. Рівень самозабезпеченості продукцією свинарства з 2014 р. не нижче 83 % [8].

Свинарство є однією з рентабельних галузей тваринництва. Виробництво конкурентоспроможної вітчизняної продукції свинарства неможливе без ефективного управління підприємством, яке в свою чергу залежить від якісного інформаційного забезпечення, сформованого обліковою системою, і надання користувачам всіх рівнів управління суб'єкта господарювання повної, правдивої та неупередженої інформації для прийняття рішень. Якість, своєчасність подання інформації залежить від облікової політики підприємства та налагодженості роботи облікових служб, чіткої організації та дотримання графіку документообігу первинного відображення, який є початковою

стадією господарського обліку та забезпечує факт здійснення господарської операції.

У сучасних умовах господарювання особливу роль відіграє контрольна функція обліку витрат, дієвість якої забезпечується через функціональні особливості елементів методу бухгалтерського обліку. Передусім за допомогою таблиці 1 наведемо погляди вчених, щодо змістовного наповнення поняття "витрат".

Критична оцінка наведених визначень, дозволяє стверджувати, що науковці розглядають економічний,

соціальний та юридичний аспект сутності категорії "витрати".

Витрати на виробництво продукції в плануванні та обліку групуються за статтями, які визначаються як загальнодержавними (Методичними рекомендаціями з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132), так і внутрішніми (облікова політика) регламентами. Дієвість контрольної функції обліку витрат виробництва продукції свинарства на товарних (репродукторних і відгодівельних) і племінних (репродукторних, заводах, спеціалізованих комплексах із закінченим циклом виробництва) підприємствах, а не її формальність, забезпечуватиме менеджерів всіх рівнів управління оперативною та достовірною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Дієвість контрольної функції в обліковій системі підприємств, що спеціалізуються на виробництві продукції свинарства, базується на використанні спеціальної документації, яка дозволяє: удосконалити методику калькулювання собівартості продукції свинарства; поліпшити контроль за використанням матеріалів сільськогосподарського призначення; поєднати бухгалтерську та зоотехнічну оцінку резуль-

татів аналізу понесених витрат на виробництво продукції свинарства; покращити взаємозв'язки різних структурних підрозділів господарства; виявити резерви зниження собівартості продукції для забезпечення конкурентоспроможності підприємства; реалізувати функції управлінського обліку у господарстві, що сприятиме прийняттю своєчасних управлінських рішень. Методика обліку витрат на біологічні перетворення біологічних активів у свинарстві дозволить контролювати рух коштів, які впливають на одержання прибутку і досягнення успіхів підприємств, що спеціалізуються на виробництві продукції свинарства, на внутрішньому і зовнішньому ринках, без урахування яких неможливо в перспективі відродження України в ролі члена світового і європейського співтовариства, значення якого відповідає масштабам і традиціям країни [4].

Порядок ведення обліку витрат, виходу продукції або обсягу виконаних робіт має здійснюватися у повній відповідності до планових завдань (бюджетів витрат) з дотриманням вимог нормативних регламентів.

На організацію управлінського обліку значний вплив має групування витрат. На наше переконання продуктивні витрати повинні включатися в собівартість, а непродуктивні — не повинні брати участь у формуванні собівартості продукції, і відносяться на фінансові результати діяльності підприємства. Різноманіття здійснених в суб'єкті господарювання витрат неможливо правильно спланувати (нор-

Таблиця 1. Підходи вчених до трактування сутності поняття "витрат"

Автор	Сутність витрат
Ворст І., Ревентлоу П.	«Витратами є грошовий вираз використання виробничих факторів, у результаті чого здійснюється виробництво та реалізація продукції»
Нашкерська В.Г. [11]	«Витрати – це процес споживання або витрачання матеріалів, товарів, робіт і послуг під час процесу отримання доходу»
Гладких Т.В.	Розглядає витрати відповідно до законодавче закріпленого визначення, але не враховуючи зменшення капіталу через його вилучення або шляхом розподілення між власниками у звітному періоді
Мельник Л.Г. [13]	Витрати - непрямі і прямі, існуючі фактично або можливо виплати або втрачена вигода, які потрібні для отримання ресурсів в межах даного напрямку
Турило А.М. [12]	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, які потрібні для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення поставленої ним мети
Котляров С.А. [5]	Витрати - це вартість ресурсів, використовуваних надалі для одержання прибутку чи досягнення інших цілей організації. До витрат відносяться вартість матеріальних і трудових ресурсів, необхідних для виробництва тієї чи іншої продукції чи послуг
Бланк І.Ф.	Витрати - споживання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів, тобто вони розглядають витрачання ще й фінансових ресурсів
Цал-Цалко Ю.С. [7]	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
Дерій В.А. [9]	Витратами доцільно називати повністю або частково використані у процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами й іншими юридичними та фізичними

Джерело: [2, с. 15—16; 5; 6; 7; 9; 11; 12; 13].

мувати) без належної науково-обґрунтованої їх класифікації. Крім того, економічно обґрунтована класифікація витрат має велике значення для визначення факторів, що впливають на собівартість і прийняття на цій основі управлінських рішень. В економічній літературі єдиної думки про те, за якими ознаками слід класифікувати витрати виробництва, і яке значення має

Елементи витрат продукції свинарства			
	Корми	Оплата послуг та робіт сторонніх організацій	
Прямі витрати	Паливо-мастильні матеріали		Витрати на оплату праці
	Інші прямі витрати		
Загальновиробничі витрати	Амортизація необоротних активів		
	Віллахування на соціальні заходи		
	Інші загальновиробничі витрати		

Рис. 2. Складові витрат виробництва продукції свинарства

Джерело: [9].

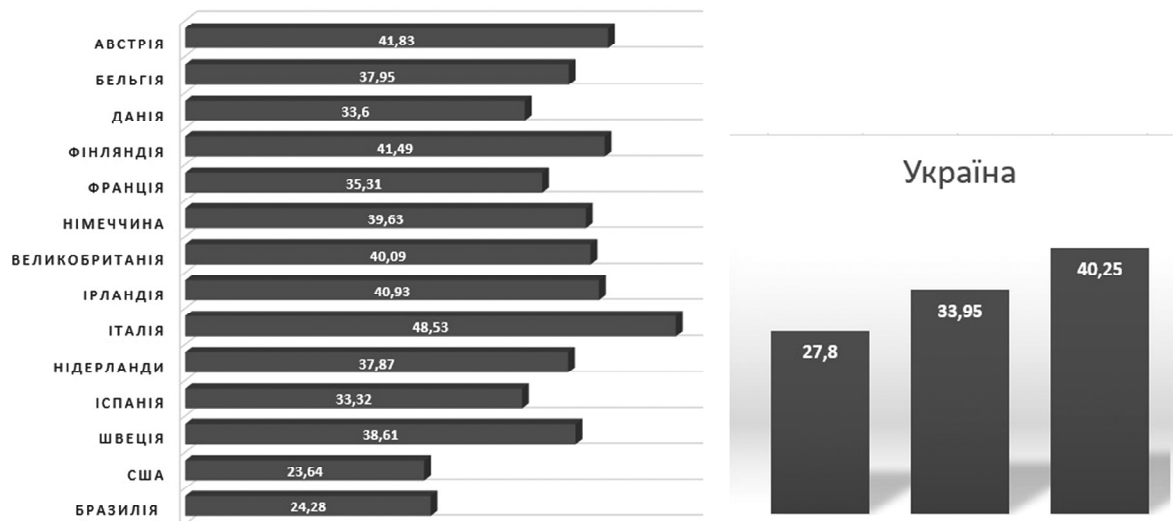


Рис. 3. Собівартість виробництва 1 кг свинини живою масою у різних країнах світу

Джерело: [8, с. 11].

та чи інша ознака для вирішення обліково-аналітичних і управлінських завдань дотепер не вироблено [11].

На даному етапі дослідження розглянемо склад витрат виробництва продукції свинарства (рис. 2).

Варто звернути увагу, що витрати значно впливають на собівартість продукції свинарства. Розглянемо собівартість виробництва 1 кг свинини живою масою у різних країнах світу (рис. 3).

Отже, собівартість виробництва свинини в Україні не може конкурувати з відповідним показником у США та Бразилії, середній в Україні показник співставний з французьким, проте поступається собівартості у Данії та Іспанії. Зокрема, це можна пояснити не лише економічними впливами у державі, а й дієвості внутрішнього контролю, як функції управління.

Слід зауважити, що основні місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат на виробництво. Під час аналітичного обліку витрати групуються за елементами та статтями калькуляції.

Класифікація витрат за видами продукції, полягає в тому, що всі витрати на виробництво групують за типами виробів, однорідними групами виробів або за окремими заявками. Така класифікація дає змогу проаналізувати економічну доцільність виготовлення того чи іншого виду продукції.

ВИСНОВОК

Продукція свинарства є необхідним і незамінним продуктом життєзабезпечення населення країни. Динаміка розвитку вітчизняного свинарства впродовж останніх п'яти років не-

гативна, оскільки поголів'я свиней скорочується щороку, відсутня підтримка держави. Виробництво свинини (включно з субпродуктами (м'ясо-кісткові, м'якушеві, слизові, шерстні) та жиром) протягом 2013—2019 рр. коливалось у межах 712—755 тис. т, тому можливо зробити висновок щодо того, що зменшення виробництва відбулося через скорочення свинопоголів'я в Україні. Витрати на виробництво продукції у плануванні та обліку групуються за статтями, що встановлюються кожним підприємством самостійно в обліковій політиці підприємства. Але в загальному це такі статті витрат:

- чисті змінні прямі трудові, матеріальні та прирівняні до них витрати;
- чисті змінні непрямі трудові, матеріальні та прирівняні до них витрати;
- чисті постійні непрямі і прямі трудові, матеріальні та прирівняні до них витрати.

Здійснення контрольної функції обліку в операційній діяльності підприємств, що спеціалізуються на виробництві продукції свинарства, базується на використанні елементів методу обліку, що сприятиме:

- удосконалити методику калькулювання собівартості продукції свинарства;
- поліпшити контроль за використанням матеріалів сільськогосподарського призначення;
- поєднати бухгалтерську та зоотехнічну оцінку результатів аналізу понесення витрат на виробництво продукції свинарства для використання ресурсів аграрних підприємств;
- покращити взаємозв'язки різних структурних підрозділів господарства; виявити резерви зниження собівартості продукції для забезпечення конкурентоспроможності підприємства;

— реалізувати функції управлінського обліку у господарстві, що сприятиме прийняттю своєчасних управлінських рішень.

Література:

1. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. К.: "Центр учбової літератури", 2013.
2. Рудніченко Є.М. Перспективи використання нетрадиційних методів управління витратами на вітчизняних аграрних підприємствах. Економіка та управління підприємствами. 2015. С. 40—46.
3. Чмир С.О. Калькулювання собівартості продукції свинарства. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія: Економіка і менеджмент. 2016. Вип. 20. С. 98—102. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2016_20_24 (дата звернення 10.11.2021 р.).
4. Шкарбан В.В. Методичні підходи до обліку витрат у свинарських підприємствах. АгроСвіт. Київ: ТОВ "Соло-Фінанс", 2011, С. 54—57.
5. Котляров М.Д. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин. Актуальні проблеми економіки. 2015. № 9. С. 43—47.
6. Бланк І.А. Фінансовий менеджмент: навчальний курс. Вид. 2-е перероб. і доп. К.: Ніка-Центр: Ельга, 2011. 656 с.
7. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: навчальний посібник. К.: ЦУА, 2012. 656 с.
8. Секторальна стратегія свинарства 2020—2025. Асоціація свинарів України. К., 2020. 34 с.
9. Дерій В.А. Термін "витрати" і його трактування для потреб обліку і контролю. Галицький економічний вісник. 2010. № 1. С. 154—160.
10. Грищенко Н.П. Розвиток свинарства в Україні. Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: Технологія виробництва і переробки продукції тваринництва. 2017. Вип. 271. С. 16—23. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pvnau_tevppt_2017_271_4 (дата звернення 10.11.2021 р.).
11. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.
12. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства: [навч. посібник]. К.: Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.
13. Мельник Л.Г., Корінцева О.І. Економіка підприємства. [Текст]: конспект лекцій: навч. посібник. Суми: ВТД "Університетська книга", 2004. 412 с.

References:

1. Sadovska I.B. Bozhidarnik, T.V. and Nagirskaya, K.E. (2013), *Bukhhalters'kyj oblik [Accounting]*, Center for Educational Literature, Kyiv, Ukraine.
 2. Rudnichenko, E.M. (2015), "Prospects for the use of non-traditional methods of cost management in domestic agricultural enterprises", *Economics and management of enterprises*, vol. 40—46.
 3. Chmyr, S.O. (2016), "Calculation of the cost of pig production", *Scientific Bulletin of the International Humanities University. Series: Economics and Management*, vol. 20, pp. 98—102, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2016_20_24 (Accessed 20 Nov 2021).
 4. Shkarban, V.V. (2011), "Methodical approaches to cost accounting in pig enterprises", *AgroSvit*, vol. 20, pp. 54—57.
 5. Kotlyarov, M.D. and Titarenko, G.B. (2015), "Conceptual foundations of cost management of business entities in terms of improving market relations", *Actual problems of economics*, vol. 9, pp. 43—47.
 6. Blank, I.A. (2011), *Finansovyj menedzhment: navchal'nyj kurs [Financial management: training course]*, 2nd processing. and ext., Nika: Centre: Elga, Kyiv, Ukraine.
 7. Tsai-Tsalko, Yu. S. (2012), *Vytraty pidpryemstva [Enterprise costs]*, Kyiv, Ukraine.
 8. Association of Pig Farmers of Ukraine (2020), *Sektoral'na stratehiia svynarstva 2020—2025 [Sectoral strategy of pig breeding 2020—2025]*, Association of Pig Farmers of Ukraine, Kyiv, Ukraine.
 9. Deriy, V.A. (2010), "The term "costs" and its interpretation for the needs of accounting and control", *Galician Economic Bulletin*, vol. 1, pp. 154—160.
 10. Gryshchenko, N.P. (2017), "Development of pig breeding in Ukraine", *Scientific Bulletin of the National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine. Series: Technology of production and processing of livestock products*, vol. 271, pp. 16—23, available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/pvnau_tevppt_2017_271_4 (Accessed 20 Nov 2021).
 11. Nashkerskaya, G.V. (2004), *Bukhhalters'kyj oblik [Accounting]*, Center for Educational Literature, Kyiv, Ukraine.
 12. Turilo, A.M. Kravchuk, Y.B. and Turilo, A.A. (2006), *Upravlinnia vytratamy pidpryemstva [Management of enterprise costs]*, Center for Educational Literature, Kyiv, Ukraine.
 13. Melnik, L.G. and Korintseva, O.I. (2004), *Ekonomika pidpryemstva [Business Economics]*, VTD "University Book", Sumy, Ukraine.
- Стаття надійшла до редакції 24.11.2021 р.*