

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.471:658.7

DOI: <https://doi.org/10.32782/2520-2200/2019-2-40>**Саванчук Т.М.**

кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри обліку, оподаткування
та управління фінансово-економічною безпекою
Дніпровського державного аграрно-економічного університету

Savanchuk Tetiana

Dnipro State Agrarian and Economic University

**ІНФОРМАЦІЙНА ПІДТРИМКА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ
В ПРОЦЕСІ МАТЕРІАЛЬНО-ТЕХНІЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ: ОБЛІКОВИЙ АСПЕКТ****INFORMATION SUPPORT FOR COST MANAGEMENT
IN THE PROCESS OF MATERIAL AND TECHNICAL SUPPORT
OF AGRICULTURAL ENTERPRISES: ACCOUNTING ASPECT**

У статті розглянуто порядок формування інформації про витрати в процесі матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств у їх обліковій системі. Встановлено законодавчі вимоги до обліку вказаних витрат та погляди науковців на зазначену проблему. Визначено основні різновиди витрат, інформація про які важлива для управління процесом матеріально-технічного забезпечення. Наведено порядок розрахунку суми витрат підприємства на організацію процесу матеріально-технічного забезпечення. Запропоновано здійснювати облік зазначених витрат на окремому рахунку, встановлено кореспонденцію рахунків з обліку досліджуваних витрат, що дало можливість окреслити основні складові інформаційної підтримки управління витратами в процесі матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: витрати, матеріально-технічне забезпечення, облік, інформація, рахунки, кореспонденція, управління, підтримка.

В статье рассмотрен порядок формирования информации о расходах в процессе материально-технического обеспечения сельскохозяйственных предприятий в их учетной системе. Установлены законодательные требования к учету указанных расходов и взгляды ученых на указанную проблему. Определены основные разновидности расходов, информация о которых важна для управления процессом материально-технического обеспечения. Приведен порядок расчета суммы расходов предприятия на организацию процесса материально-технического обеспечения. Предложено осуществлять учет указанных расходов на отдельном счете, установлена корреспонденция счетов по учету исследуемых расходов, что позволило выделить основные составляющие информационной поддержки управления расходами в процессе материально-технического обеспечения сельскохозяйственных предприятий.

Ключевые слова: расходы, материально-техническое обеспечение, учет, информация, счета, корреспонденция, управление, поддержка.

The article deals with the procedure of formation of information on costs in the process of material and technical support of agricultural enterprises in their accounting system. Legislative requirements for accounting for these costs and scientists' views on the indicated problem are established. The basic types of expenses are determined, information about which is important for the management of the material and technical support process: the cost of the search and processing of information, the cost of calculating the need for relevant resources; costs of contracting; costs of opportunistic supplier behavior; costs of analytical procedures in material and technical support management; expenses related to the receipt of material and technical resources for the enterprise; costs of storage of material and technical resources and their release into production. The order of calculation of the sum of expenses of the enterprise for organization of the process of material and technical provision is given. It is proposed to record these costs on a separate account and set up the correspondence of accounts for the account

of the investigated expenses. The main components of information support of cost management in the process of material and technical support of agricultural enterprises are outlined. To which it is proposed to include: implementation of the system of cost management for logistics at the enterprise, adjustment of the accounting system of the specified costs, analytical work on cost management in the process of logistics. The proposed method of accounting for these costs and analytical processing of the data, will allow management personnel of agricultural enterprises always have the information necessary to manage costs in the process of material and technical support of the enterprise.

Key words: costs, material and technical support, accounting, information, accounts, correspondence, management, support.

Постановка проблеми. Матеріально-технічне забезпечення сільськогосподарських підприємств є основою виробництва якісної та конкурентоздатної сільськогосподарської продукції. В умовах зростання ціни на матеріально-технічні ресурси для села постійно підвищуються, що вимагає від менеджменту сільськогосподарських підприємств пошуку сучасних інструментів управління процесом матеріально-технічного забезпечення своїх підприємств. Здійснення якісного управління зазначеним процесом неможливе без наявності інформації щодо витрат, які несе підприємство в процесі матеріально-технічного забезпечення власного виробництва, адже лише за наявності достатньої інформації про рівень та склад таких витрат можна намітити шляхи їх оптимізації, що визначило проблематику та актуальність дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Незважаючи на те, що без належної організації процесу матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств здійснення аграрного виробництва неможливе, наукові дослідження, присвячені питанням організації та методики обліку витрат, які несе підприємство, організовуючи вказаний процес, практично відсутні. Так, окремі аспекти цього напрямку дослідження розкривають у своїх працях С.В. Сирцева [1], Н.Я. Зарудна [2; 3], О.Б. Телішевська [4], Н.М. Левченко [5], В.С. Литвиненко [6], Ж.М. Ющак [7]. Проте у працях зазначених науковців немає одностайності щодо вирішення питання визначення різновидів зазначених витрат та методики їх обліку, що, на нашу думку, є однією з найважливіших умов інформаційної підтримки управління зазначеними витратами.

Метою статті є розроблення теоретико-методичних засад і практичних рекомендацій щодо інформаційної підтримки управління витратами в процесі матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств на основі налагодженої системи їх обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Проблема надходження інформації щодо рівня витрат на матеріально-технічне забезпечення до управлінського персоналу в сільськогоспо-

дарських підприємствах пов'язана з тим, що в наявній системі фінансового обліку формування таких витрат як окремої категорії нині не передбачене. П(С)БО 16 «Витрати» [8], як й інші стандарти обліку, не містить визначення сутності поняття «витрати з матеріально-технічного забезпечення». Відповідно, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцією з його застосування [9] не передбачено окремого рахунку, на якому б групувалась інформація про витрати на матеріально-технічне забезпечення підприємства.

Отже, збирання та оброблення такої інформації в умовах реально функціонуючих сільськогосподарських підприємств є досить складними процесами у зв'язку з відсутністю будь-яких методичних рекомендацій щодо акумулювання вказаних витрат у системі обліку сільськогосподарських підприємств. Крім того, нині, як уже зазначалось, відсутні належні розробки науковців щодо формування зазначеної категорії витрат в інформаційній системі підприємства, адже витрати на організацію процесу матеріально-технічного забезпечення є досить різноплановими.

Так, частина дослідників розглядає процес матеріально-технічного забезпечення в сукупності логістичного ланцюга створення та доведення до споживача готової продукції [10, с. 76], тому витрати, пов'язані з процесом матеріально-технічного забезпечення, розглядаються як логістичні витрати. О.Б. Телішевська до логістично-постачальницьких витрат пропонує відносити витрати на придбання товарно-матеріальних цінностей, транспортування багажу та утворення запасів [4, с. 392]. В деяких підручниках з логістики загальні логістичні витрати поділяють на витрати фізичного переміщення, витрати запасів та витрати інформаційно-управлінських процесів [11]. Водночас в наявній системі фінансового обліку поняття логістичних витрат також відсутнє, відповідно, відсутні рекомендації щодо групування таких витрат сільськогосподарськими підприємствами на рахунках бухгалтерського обліку.

Крім того, відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси» [12], частину зазначених витрат складають транспортно-заготівельні, які повинні бути включені в первинну вартість виробничих запасів; відповідно ж до П(С)БО 7 «Основні засоби» [13], іншу частину відносять до первісної вартості відповідного об'єкта основних засобів. Всі ресурси, що надходять на підприємство в процесі матеріально-технічного забезпечення, є або виробничими запасами, або основними засобами підприємства, тому вказані витрати потрапляють до їх первісної вартості, як правило, без попереднього аналізу управлінськими службами.

При цьому до транспортно-заготівельних витрат не включаються витрати, пов'язані з розрахунком потреби в ресурсах, пошуком інформації про ресурси та їх постачальників, підписанням договорів, проведенням розрахунків, а також інші витрати, пов'язані з матері-

ально-технічним забезпеченням підприємств. Такі витрати, як уже зазначалось, деякими дослідниками розглядаються як логістичні [4; 11], але інші дослідники їх вважають трансакційними [5–7] та пропонують облічувати на окремих субрахунках до рахунків 9 класу. Водночас поняття трансакційних витрат в чинній системі фінансового обліку також відсутнє.

За таких умов пропонуємо для отримання повної інформації щодо досліджуваних витрат з огляду на інформаційні запити системи управління здійснювати їх групування в такому розрізі (рис. 1).

Групування витрат, пов'язаних з організацією процесу матеріально-технічного забезпечення, за наведеними статтями дасть можливість розрахувати їх загальну суму ($V_{MTЗ}$) за такою формулою:

$$V_{MTЗ} = V_i + V_n + V_d + V_o + V_a + V_{тзв} + V_c, \quad (1)$$



Рис. 1. Різновиди витрат з матеріально-технічного забезпечення у сільськогосподарських підприємствах

Джерело: розроблено автором

де $V_{\text{мтз}}$ – витрати на матеріально-технічне забезпечення підприємств; V_i – витрати на пошук та оброблення інформації; V_n – витрати на розрахунок потреби в ресурсах; V_d – витрати на укладання договорів; V_o – витрати на опортуністичну поведінку постачальників; V_a – витрати на аналітичні процедури в управлінні матеріально-технічним забезпеченням; $V_{\text{тзв}}$ – витрати, пов'язані з надходженням матеріально-технічних ресурсів на підприємство; V_c – витрати на зберігання матеріально-технічних ресурсів та їх відпуск у виробництво.

Отримана інформація дасть змогу управлінському персоналу оцінити рівень витрат, що здійснюються, в процесі матеріально-технічного забезпечення підприємств.

При цьому варто зазначити, що діюча на сільськогосподарських підприємствах система обліку не дає можливості швидко отримати інформацію, необхідну для проведення вище-

наведених розрахунків, адже вказані витрати розпорошені за різними рахунками, тому для спрощення зазначених розрахунків необхідна відповідна облікова підтримка формування таких витрат в діючій системі обліку.

Спираючись на загальну практику обліку витрат та власне професійне судження, ми пропонуємо для обліку витрат у процесі матеріально-технічного забезпечення використовувати рахунок 99, який у чинному Плані рахунків є вільним. При цьому рекомендуємо дати йому назву «Витрати з матеріально-технічного забезпечення» та використовувати його для акумулювання зазначених витрат як транзитний, що не порушить чинне законодавство щодо обліку вказаних витрат, але дасть змогу управлінському персоналу в будь-який момент часу отримати інформацію про їх обсяг та здійснювати контроль без додаткових розрахунків. За дебетом рахунку 99 «Витрати з матеріально-



Рис. 2. Інформаційна підтримка управління витратами з матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств

Джерело: розроблено автором

**Запропонована кореспонденція рахунків з відображення витрат
на матеріально-технічне забезпечення в сільськогосподарських підприємствах**

Зміст господарської операції	Акумулявання витрат на рахунку 99 «Витрати з матеріально-технічного забезпечення»		Віднесення зазначених витрат до рахунків діючої системи фінансового обліку	
	Д	К	Д	К
Відображення витрат на придбання каталогів продукції для сільськогосподарського виробництва	99	685, 372, 631	92	99
Нарахування заробітної плати за розрахунок норм витрачання ресурсів, аналітичну роботу та ЄСВ на її суму	99	661, 65	92	99
Витрачання на проведення переговорів з постачальниками	99	372	92	99
Відображення витрат на оплату послуг юридичної компанії щодо стягнення боргу за претензією постачальнику	99	685	92	99
Відображення транспортно-заготівельних витрат	99	631, 685	20	99
Відображення витрат на доставку основних засобів на підприємство	99	631, 68	15	99
Відображення складських витрат	99	234/склад	91	99

Джерело: розроблено автором

технічного забезпечення» пропонуємо відображати суми визнаних витрат за встановленими статтями в кореспонденції з відповідними рахунками залежно від їх видів (661, 65, 631, 234 тощо), а за кредитом – відносити ці витрати до рахунків обліку згідно з чинними законодавчими вимогами та наявною практикою (табл. 1).

Впровадження запропонованої методики групування та обліку витрат з матеріально-технічного забезпечення в практику діяльності сільськогосподарських підприємств вимагає від менеджменту таких підприємств проведення відповідних дій у трьох основних аспектах, а саме організаційному, обліковому та аналітичному, що визначає основні складові інформаційної підтримки управління досліджуваними витратами (рис. 2).

Визначені складові в методичному та організаційному аспектах забезпечать формування цілісної системи інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень щодо витрат у

процесі матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств.

Висновки з проведеного дослідження.

Отже, основою забезпечення якісної інформаційної підтримки управління витратами в процесі матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств мають стати імплементація загальних положень щодо обліку витрат у використанні їх для обліку витрат досліджуваного процесу, впровадження практики складання відповідної управлінської звітності, доповнення переліку рахунків спеціальним рахунком для обліку зазначених витрат, визначення аналітичних процедур, оцінювання ефективності понесених витрат. Визначена чітка система інформаційної підтримки управління витратами в процесі матеріально-технічного забезпечення сільськогосподарських підприємств забезпечить отримання оперативної якісної інформації, що сприятиме підвищенню ефективності управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Сирцева С.В. Облік процесу постачання матеріальних цінностей. *Розвиток українського села – основа аграрної реформи в Україні* : матеріали Причорноморської регіональної науково-практичної конференції професорсько-викладацького складу (м. Миколаїв, 26–28 квітня 2017 р.). Миколаїв : МНАУ, 2017. С. 14–15. URL: <http://dSPACE.mnau.edu.ua/jsru/bitstream/123456789/3459/1> (дата звернення: 05.04.2019).
2. Зарудна Н.Я. Деякі аспекти організації обліку процесу постачання. *Молода наука України. Перспективи та пріоритети розвитку* : матеріали XI Всеукраїнської науково-практичної заочної конференції (Одеса, 25–27 липня 2012 р.). Одеса : Всеукраїнське громадське об'єднання «Нова освіта», 2012. С. 47–51. URL: <http://dSPACE.tneu.edu.ua/handle/316497/14215> (дата звернення 05.04.2019).

3. Зарудна Н.Я. Визначення шляхів зниження витрат на матеріально-технічне забезпечення виробничих підприємств. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 240–243.
4. Телішевська О.Б. Фактори, які визначають витрати на логістично-постачальницьку діяльність підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2013. Вип. 23.17. С. 390–397.
5. Левченко Н.М. Організація обліку трансакційних витрат підприємства. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 1. С. 249–253.
6. Литвиненко В.С. Облік і контроль трансакційних витрат у сільськогосподарських підприємствах : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» ; Національний університет біоресурсів і природокористування України. Київ, 2013. 20 с.
7. Ющак Ж.М. Бухгалтерський облік і контроль трансакційних витрат: теорія і методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» ; Житомирський державний технологічний університет. Житомир, 2010. 23 с. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/handle/123456789/1295> (дата звернення: 05.04.2019).
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 07.04.2019).
9. План рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджений Наказом Мінфіну України від 30 листопада 1999 р. № 291. *Головні нормативні документи для бухгалтера: практичне керівництво «Бібліотека баланс»*. 2016. № 2. С. 22–24.
10. Величко О.П. Логістика в системі менеджменту підприємств аграрного сектору економіки : монографія. Дніпропетровськ : Акцент ПП, 2015. 525 с.
11. Крикавський Є.В. Логістика для економістів : підручник. 2-ге вид., випр. і доп. Львів : видавництво Львівської політехніки, 2014. 476 с. URL: http://pidruchniki.com/71684/logistika/vitrati_zapasiv (дата звернення: 08.04.2019).
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 08.04.2019).
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. № 92 зі змінами і доповненнями. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення: 08.04.2019).