

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

ШПЕК Назар Русланович

**Облік і аналіз витрат на надання послуг
допоміжними виробництвами / Accounting and
analysis of costs and services by auxiliary
industries**

спеціальність: 6.030309 – Облік і аудит
освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового виробництва

Випускна кваліфікаційна робота

Виконав студентв групи ОПЗ-41
Н. Р. Шпек

Науковий керівник:
к.е.н. доцент Спільник І. В.

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

« ___ » _____ 20__ р.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ВИМОГИ ДО ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ДОПОМІЖНИМИ ВИРОБНИЦТВАМИ	7
1.1. Особливості допоміжних виробництв у сільському господарстві та їх вплив на побудову обліку	7
1.2. Обґрунтування концептуальної сутності витрат як об'єкта бухгалтерського обліку	13
1.3. Вибір оптимальних методів обліку витрат та обчислення собівартості продукції	23
Висновки до розділу 1	29
РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ ДОПОМІЖНИМИ ВИРОБНИЦТВАМИ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ СЕКТОРІ	30
2.1. Методологія обліку витрат основних видів допоміжних виробництв у сільськогосподарських підприємствах	30
2.2. Особливості калькулювання і аналізу собівартості продукції допоміжних виробництв у сільськогосподарських підприємствах.	44
2.3. Специфіка контролю витрат допоміжних виробництв у сільськогосподарських підприємствах	51
Висновки до розділу 2	55
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	56
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	60

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасна економіка у якості одного із найбільш важливих пріоритетів конкурентоспроможного функціонування сільськогосподарських підприємств України ідентифікує налагодження чіткої системи обліку, аналізу й контролю витрат виробництва. Комплексний моніторинг виробничих витрат забезпечує можливість своєчасного виявлення та усунення критичних умов і причин, які заважають виконанню поставлених завдань і досягненню мети фінансово-господарської діяльності підприємств.

Адаптація вітчизняної системи бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів призводить до суттєвої перебудови методології бухгалтерського обліку і необхідності перегляду питань базових його організації. Нові економічні умови значно розширюють можливості підприємств у визначенні правил ведення облікової політики. Вітчизняні підприємства, виходячи з вимог господарювання, можуть самостійно визначати конкретні методики і форми організації бухгалтерського обліку, обирати методи оцінки виробничих запасів при їх віднесенні на витрати виробництва, способи і методи обчислення собівартості продукції. При цьому значно зростають вимоги до бухгалтерського обліку, перш за все, в напрямку підвищення гнучкості, аналітичності та оперативності одержуваної інформації про витрати на виробництво продукції, робіт, послуг з метою прийняття ефективних управлінських рішень. Вирішення цієї проблеми вимагає створення оновленої системи одержання інформації про виробничі витрати, застосування нетрадиційних для вітчизняної практики бухгалтерського обліку підходів до калькулювання собівартості продукції, оптимізації результатів діяльності підприємства шляхом використання принципів і методів управлінського обліку.

Допоміжні виробництва агропромислового комплексу України забезпечують безперебійну та ритмічну діяльність сільськогосподарського сектору економіки, відповідно потребують належної уваги. Однак, не дивлячись на важливість цього аспекту, питанням ґрунтовного дослідження специфіки об-

ліку, аналізу і контролю діяльності допоміжних виробництв у сільському господарстві України приділено надто мало уваги. Вивчення діючої методики обліку виробничих витрат у допоміжних виробництвах свідчить, що вона не в повній мірі відповідає сучасним умовам господарювання за світовими стандартами: вимагають практичної реалізації питання удосконалення обліку та розподілу прямих матеріальних витрат допоміжного виробництва; залишаються невирішеними проблеми вибору оптимальних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг; потребують удосконалення діючі форми документації первинного, аналітичного й синтетичного обліку витрат з метою належного їх застосування в управлінському процесі.

Дослідженнями проблем та перспектив розвитку системи бухгалтерського обліку в Україні, зокрема у сільськогосподарській галузі, займаються провідні вітчизняні науковці: І. Белова, О. Бородкін, Р. Бруханський, Б. Валувєв, О. Гуменюк, С. Голов, В. Жук, А. Кузьмінський, М. Кужельний, Є. Мних, М. Палюх, В. Сопко, І. Спільник, М. Огійчук, П. Хомин та інші.

Мета і завдання дослідження. Основною метою даної роботи є ідентифікація проблем і обґрунтування організаційних, методичних і практичних рекомендацій та пропозицій з удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у допоміжних виробництвах сільськогосподарських підприємств у відповідності до вимог національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, використання яких сприятиме підвищенню ефективності розвитку агропромислового виробництва, задоволенню суспільних потреб у його продукції, забезпеченню досягнення агропромисловими підприємствами достатнього рівня прибутковості і рентабельності їх діяльності.

Для досягнення поставленої мети вирішувались наступні завдання:

- 1) вивчення особливостей допоміжних виробництв сільськогосподарських підприємств та їх впливу на побудову обліку витрат;
- 2) встановлення організаційно-методичних аспектів відображення витрат діяльності основних видів допоміжних виробництв у сільськогосподарських підприємствах України;

- 3) обґрунтування економічної концепції та фінансового значення виробничих витрат у системі бухгалтерського обліку підприємства;
- 4) з'ясування визначальних критеріїв науково обґрунтованої системи класифікації виробничих витрат і методології їх обліку;
- 5) критична оцінка діючої методики калькулювання собівартості виготовленої продукції;
- 6) з'ясування особливостей здійснення аналізу виробничих витрат діяльності допоміжних виробництв.

Об'єктом дослідження обрано систему обліку і аналізу витрат допоміжних виробництв на прикладі Фермерського господарства «Вікторія-92» с. Вікторівка Козівського району Тернопільської області.

Предметом дослідження виступають теоретико-методологічні та організаційно-методичні аспекти побудови обліку й аналізу витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції допоміжних виробництв сільськогосподарських підприємств України.

Методи дослідження. При підготовці випускної кваліфікаційної роботи використано наступні наукові методи: монографічний – для детального вивчення об'єкта дослідження; порівняння – для виявлення спільних рис та відмінностей досліджуваних процесів і явищ; аналізу та синтезу – для деталізації об'єкта дослідження шляхом його розчленування на складові частини; групування – для виявлення концептуальних ознак об'єкта дослідження; середніх і відносних величин – для визначення рівня ефективності досліджуваних процесів; розрахунковий – для підрахунку економічного ефекту.

Практичне значення отриманих результатів. Результати досліджень, викладені у випускній кваліфікаційній роботі, спроможні оптимізувати чинну систему обліку й аналізу витрат допоміжних виробництв у сільськогосподарському секторі економіки України, зокрема у аспектах використання «сигнальних» первинних документів і виділення центрів відповідальності.

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. Основні теоретичні положення і результати наукового дослідження апробовані у ме-

жах Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів і молодих вчених «Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації», проведеної на базі Тернопільського національного економічного університету 15 травня 2019 р.

За результатами участі у конференції опубліковано тези доповіді:

Шпек Н. Проблеми обліку і контролю витрат допоміжних виробництв у сільськогосподарських підприємствах. Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів і молодих вчених [Тернопіль, 15 травня 2019 р.]. Тернопіль: Осадца Ю. В., 2019. С. 204-205.

(Науковий керівник – к.е.н, доцент Спільник І.В.).

РОЗДІЛ 1

ВИМОГИ ДО ПОБУДОВИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ДОПОМІЖНИМИ ВИРОБНИЦТВАМИ

1.1. Особливості допоміжних виробництв у сільському господарстві та їх вплив на побудову обліку

Для виробництва продукції, крім основних матеріалів, сировини і заробітної плати, підприємству необхідні витрати тепла, електроенергії, води. Крім того, сировину треба доставляти на підприємство, а готову продукцію – вивозити покупцям. Обладнання також потребує постійного обслуговування. На деяких підприємствах тепло, вода, електроенергія можуть обліковуватися як куповані матеріали й послуги. Підприємство також може користуватися послугами сторонніх організацій для виконання як транспортних послуг, так і всіх інших, включаючи обслуговування основних засобів. Це переважно стосується невеликих підприємств. Але великі підприємства найчастіше мають власні додаткові підрозділи, які й виробляють допоміжні сировину, матеріали, а також займаються обслуговуванням основних виробництв. Обслуговуючими, або додатковими, допоміжними, сервісними є підрозділи, які повинні так чи інакше забезпечувати роботу інших підрозділів – насамперед основних. Вони надають послуги, необхідні для нормального проходження виробничого процесу, але не завжди стосуються безпосередньо виробництва продукції. Тому неможливо співвіднести витрати допоміжних підрозділів з продукцією, що проходить через них. Таким чином, ці витрати повинні бути віднесені на виробничі підрозділи, які фактично виробляють продукцію.

До функцій допоміжних виробництв належить як обслуговування основного виробництва, так і всього підприємства, включаючи адміністрацію та соціальну сферу. Прикладами допоміжних виробництв можуть бути: енергетичні дільниці; котельні; водоканалізаційне господарство; компресорні цехи; ремонтні й транспортні дільниці тощо (рис. 1.1).

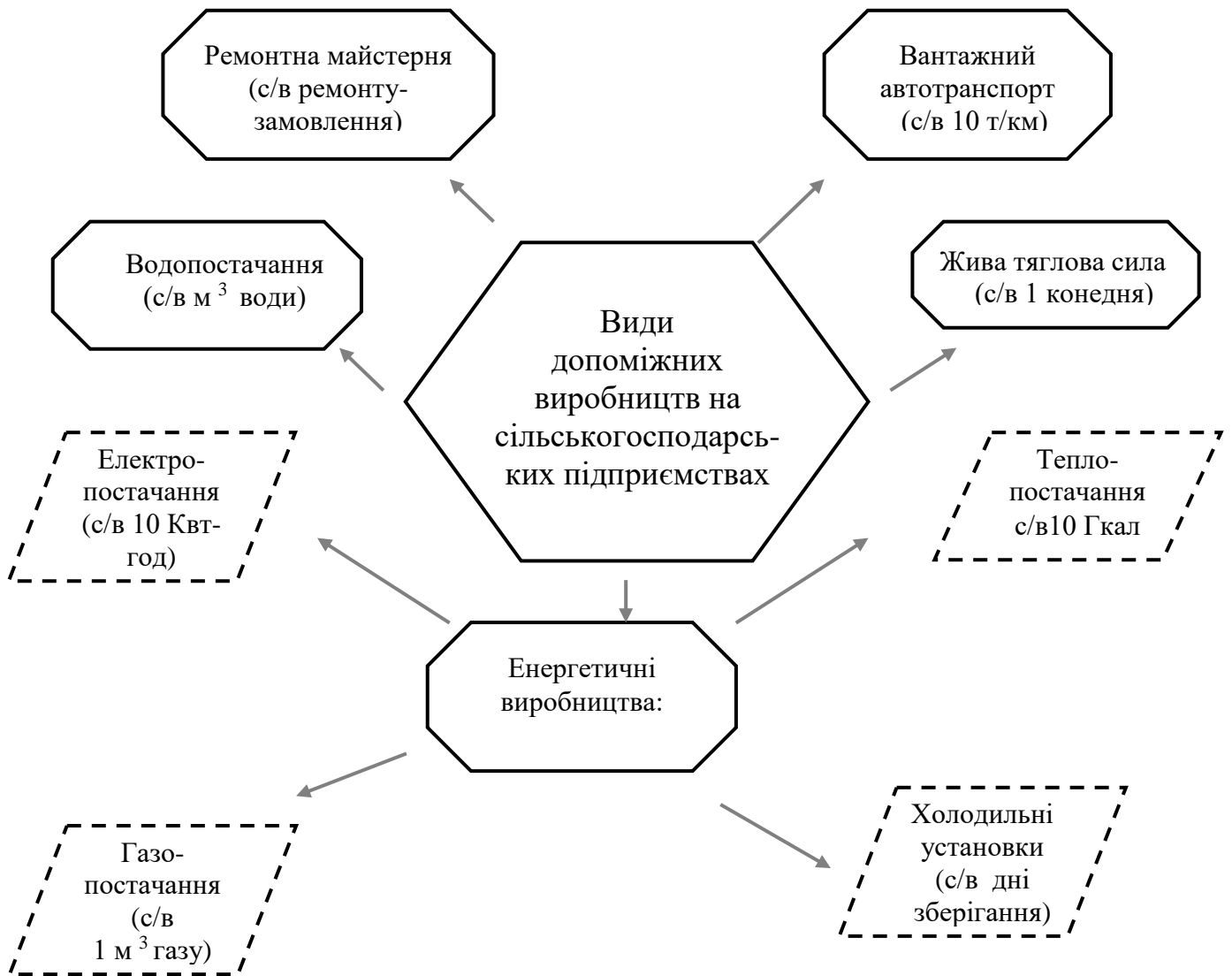


Рис. 1.1. Види допоміжних виробництв сільськогосподарських підприємств

Допоміжні виробництва – це сукупність підрозділів підприємства, зайнятих обслуговуванням основного виробництва, виконанням робіт для нього і наданням йому послуг.

Допоміжними вважаються виробництва, які забезпечують інші підрозділи свого підприємства різними видами енергії (електроенергією, паром, газом), транспортними послугами, виконують ремонт основних засобів, виготовляють інструменти, запасні частини, будівельні матеріали, конструкції тощо. Деяка частина продукції, робіт або послуг допоміжних виробництв може бути реалізована стороннім споживачам (підприємствам, організаціям, установам, фізичним особам) [12, с. 298].

Виходячи з потреб основного виробництва, встановлених норм і технічних нормативів споживання послуг, всім підрозділам допоміжних виробництв керівництвом підприємства встановлюються завдання (нормативи, замовлення) по виробництву виробів, робіт і послуг, по собівартості та, відповідно, планово-розрахункова вартість одиниці виробів або послуг та інші госпрозрахункові показники. Ці показники необхідні для внутрішньовиробничого госпрозрахунку, а на великих підприємствах – для розрахунків між підрозділами основного і допоміжного виробництв за надані послуги та оприбуткування виготовлених матеріалів і наданих послуг.

Для ефективного контролю за обсягом послуг допоміжних виробництв в підрозділах основного виробництва встановлюються лічильники, вимірвальні пристрої, деталізуються нормативи і норми для забезпечення контролю за споживанням послуг допоміжних виробництв. Витрати допоміжних виробництв розподіляються пропорційно кількості послуг, що споживаються.

У виробництвах, які випускають однорідну продукцію, всі витрати за місяць розподіляються на кількість виробленої продукції або послуг у відповідних одиницях виміру (1 кВт-год електроенергії; 1 Гкал тепла, 1000 м³ води; 1 т перевезень; 1 год. роботи автомобіля та ін.).

Складніше організований розподіл витрат у виробництвах, що випускають різномірну продукцію. На першому етапі тут розподіляються непрямі витрати, на другому – оцінюються залишки незавершеного виробництва.

Особливістю допоміжних виробництв є наявність взаємних (зустрічних) послуг. Для спрощення цих складних розрахунків доцільно оцінювати і списувати взаємні та інші послуги за плановою або нормативною собівартістю. В деяких випадках допускається віднесення послуг за фактичною собівартістю минулого місяця.

Для обліку витрат у допоміжних виробництвах, що не мають самостійного значення, а обслуговують основне виробництво, призначений той самий синтетичний рахунок 23 «Виробництво». Тому треба відкрити субрахунок «Допоміжні виробництва» [12, с. 73].

Зокрема, до них належать цехи і майстерні, де ремонтують основні засоби, виготовляють запасні частини та інструмент, транспортні підрозділи, підрозділи з виготовлення і ремонту тари, підрозділи з виробництва різних видів енергії (електро-, водо-, тепло-, газо-, холодо-, киснепостачання тощо.). Якщо ж таку діяльність здійснюють спеціалізовані самостійні підприємства (ремонтні, транспортні, тарні чи тароремонтні та ін.), для них таке виробництво – основне, і свої витрати вони обліковують на субрахунку «Основне виробництво».

За дебетом відповідних аналітичних рахунків, що відкривають у розвиток субрахунка «Допоміжні виробництва», відображають як прямі витрати, так і розподілені витрати на організацію та управління.

За кредитом аналітичних рахунків, що відкривають у розвиток субрахунка «Допоміжні виробництва» записують вартість виконаних допоміжними виробництвами робіт, наданих послуг, виробів чи продукції для основного виробництва. При цьому треба мати на увазі, що за кредитом відображають також ту частину робіт і послуг допоміжних виробництв, котру реалізують для покупців і замовників.

Залежно від особливостей технологічного процесу та однорідності продукції, робіт і послуг допоміжних виробництв їх поділяють на:

- 1) прості;
- 2) складні.

До простих допоміжних виробництв належать електростанції, котельні, компресорні та кисневі станції, автомобільний транспорт, оскільки продукція, роботи і послуги, що вони виробляють, однорідні. Тут, як правило, немає незавершеного виробництва, тому облік витрат і калькуляцію собівартості в них здійснюють за однопредільним (попроцесним або простим) методом, оскільки немає потреби розподіляти витрати між незавершеними і завершеними виробами (продукцією, роботами чи послугами) та між окремими з них.

До складних допоміжних виробництв належать інструментальні та ремонтні цехи і майстерні, оскільки продукція, яку вони виробляють, неоднорідна.

рідна і зумовлює необхідність обліку витрат щодо окремих найменувань виробів, видів продукції, робіт і послуг. У них часто є незавершене виробництво, тому облік витрат і калькуляцію собівартості в них здійснюють за позамовним чи позамовно-нормативним методом. Вартість незавершеного виробництва складних допоміжних виробництв визначають за фактичною собівартістю або розрахунковим шляхом. Якщо незавершене виробництво оцінюють за фактичною собівартістю, прямі витрати визначають за даними аналітичного обліку, а загальновиробничі (загальноцехові) витрати – шляхом розподілу. Вартість незавершеного виробництва визначають розрахунковим шляхом за даними інвентаризації з урахуванням ступеня його готовності в нормо-годинах. Помноживши кількість нормо-годин за конкретними видами незавершеного виробництва на їх розцінку, визначають суму оплати праці, а на основі нормативних калькуляцій – вартість матеріалів. До них додають суму загальновиробничих витрат, розподілених пропорційно до прямої оплати праці. Фактичну собівартість окремих виробів (продукції, робіт, послуг) у складних допоміжних виробництвах визначають з урахуванням зміни вартості незавершеного виробництва за місяць (залишок на початок місяця плюс витрати за місяць, мінус залишок на кінець місяця).

Кожного місяця фактичні витрати допоміжних виробництв відносять на аналітичні рахунки основного виробництва чи інших споживачів.

Обліковують витрати допоміжних виробництв за встановленими статтями. Це, зокрема:

- 1) витрати на оплату праці;
- 2) відрахування на соціальні заходи;
- 3) сировина та матеріали;
- 4) роботи та послуги;
- 5) витрати на утримання основних засобів;
- 6) непродуктивні витрати;
- 7) витрати на управління та обслуговування виробництва;
- 8) інші витрати.

Відповідно до цих статей за кожним із допоміжних виробництв ведуть облік витрат. Розподіл витрат при віднесенні їх на основне виробництво здійснюють, виходячи з обсягу виконання робіт чи наданих послуг: кількості ремонтів, тонно-кілометрів, коне-днів, кіловат-годин електроенергії, кубо-метрів води чи газу, калорій тепла тощо.

Дані первинних документів (нарядів на відрядну роботу, подорожніх листів вантажного автомобіля, облікових листів праці, відомостей дефектів, актів на списання виробничого і господарського інвентарю, малоцінних і швидкозношуваних предметів, рахунків-фактур на відпуск електроенергії, газу, актів про виконані роботи підприємствами сервісу, розрахунків амортизації, карток-розрахунків страхових платежів та ін.) відображають за дебетом відповідних аналітичних рахунків. За кредитом цих рахунків на підставі актів приймання-здачі відремонтованих (реконструйованих) об'єктів, нагромаджувальних відомостей обліку роботи вантажного автотранспорту, звітів про використання електроенергії, відомостей закриття рахунків проводять розподіл витрат допоміжних виробництв і їх списання на основне виробництво [12, с. 316].

Собівартість продукції основного виробництва з врахуванням послуг допоміжних визначається у такій послідовності:

- 1) розраховуються прямі витрати за кожним об'єктом обліку;
- 2) розподіляються між об'єктами обліку витрати з утримання необоротних активів;
- 3) визначається собівартість робіт і послуг допоміжних виробництв;
- 4) розподіляються загальні витрати (на зрошення і осушення земель, вапнування та гіпсування ґрунтів);
- 5) списується частина витрат бджільництва на запилення сільськогосподарських культур;
- 6) розподіляються загальновиробничі витрати;
- 7) визначається загальна сума виробничих витрат за об'єктами обліку;
- 8) визначається собівартість продукції рослинництва, тваринництва тощо.

1.2. Обґрунтування концептуальної сутності витрат як об'єкта бухгалтерського обліку

Вітчизняна економічна наука обґрунтовує концептуальну сутність витрат виробництва, спираючись на фундаментальні дослідження провідних науковців. Зокрема, В. Сопко вказує на те, що «процес виробництва необхідно одночасно вивчати в двох аспектах ... як процес створення нового продукту ... і як процес виробничого споживання. Кожен аспект процесу виробництва виступає як самостійний об'єкт вивчення. В самостійності кожного проявляється їх протилежність і як результат, індивідуальність ... між цими аспектами є діалектичний взаємозв'язок і взаємообумовленість, яка одночасно характеризує їх як єдність. Ця єдність проявляється в тому, що в обох аспектах одночасно вивчаються витрати як такі, але в одному випадку по відношенню до аспекту виробничого споживання, а в другому – до аспекту створення нового продукту» [54, с. 16].

В. Палій і Р. В. Віл розглядають «процес виробництва як кібернетичну систему виробничого споживання і як процес створення нового продукту в натурально речовій формі і у вартісному виразі» [40, с. 76].

В процесі виробництва відбувається об'єднання засобів виробництва з робочою силою, в результаті чого створюється продукт. В. Ф. Палій і Р. В. Віл зазначають, що «на вході» можна вивчити детально та оперативно кожний окремий елемент засобів виробництва в момент їх виробничого споживання, кожну трудову операцію в момент її здійснення. «На виході» – готовий продукт – це синтетичний результат взаємодії живої праці із засобами виробництва. Дослідити його можна лише після закінчення виробництва, тобто з меншою деталізацією і не так оперативно [40, с. 78].

Розглядаючи процес виробництва у вартісному виразі, «на вході» доцільно відобразити елементи витрат виробництва як виробниче споживання і «на виході» собівартість продукту як результат створення його в процесі виробництва (рис. 1.2).

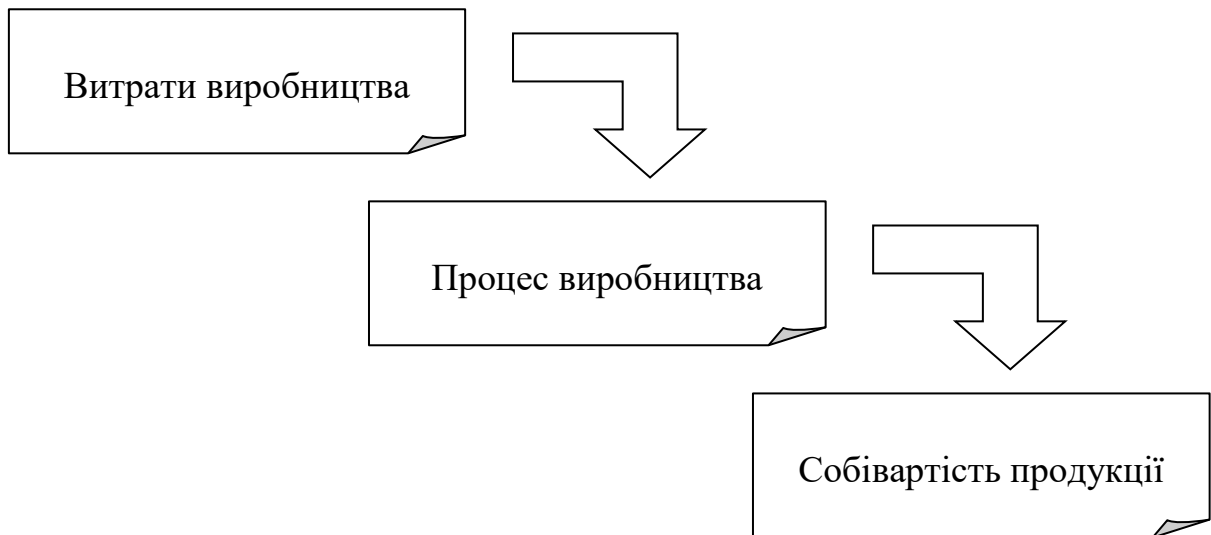


Рис. 1.2. Вартісна характеристика процесу виробництва

Витрати виробництва становлять витрати виробничих факторів у процесі цілеспрямованої діяльності. Й. Шумпетер у роботі «Теорія економічного розвитку» наголошує, що ділова людина розглядає як витрати ту суму грошей, яку вона вимушена сплачувати іншим суб'єктам для того, щоб одержати свій товар або засоби його виробництва, тобто свої витрати на виробництво або придбання товарно-матеріальних цінностей [64, с. 12].

Ми вважаємо прийнятним доповнити його міркування, додавши до витрат також грошову вартість власних затрат праці цієї людини. У такому випадку витрати за своєю сутністю є сумою послуг праці та природи.

Розглядаючи процес виробництва в натурально речовій формі «на вході» в систему доцільно відобразити ресурси – робочу силу і засоби виробництва, а «на виході» – вироблений продукт (рис. 1.3).

Витрати у бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. У традиційному розумінні витрати – це зменшення частини активів, які відображають виробничі ресурси і збільшення частини пасивів, які відображають заборгованість. Витрати взагалі розуміють не як безпосередньо процес виробничого використання, а як процес придбання виробничих ресурсів, тобто збільшення матеріально-речової частини активів.

Якщо характеризувати витрати з бухгалтерської точки зору, вони включають тільки конкретні витрати ресурсів.

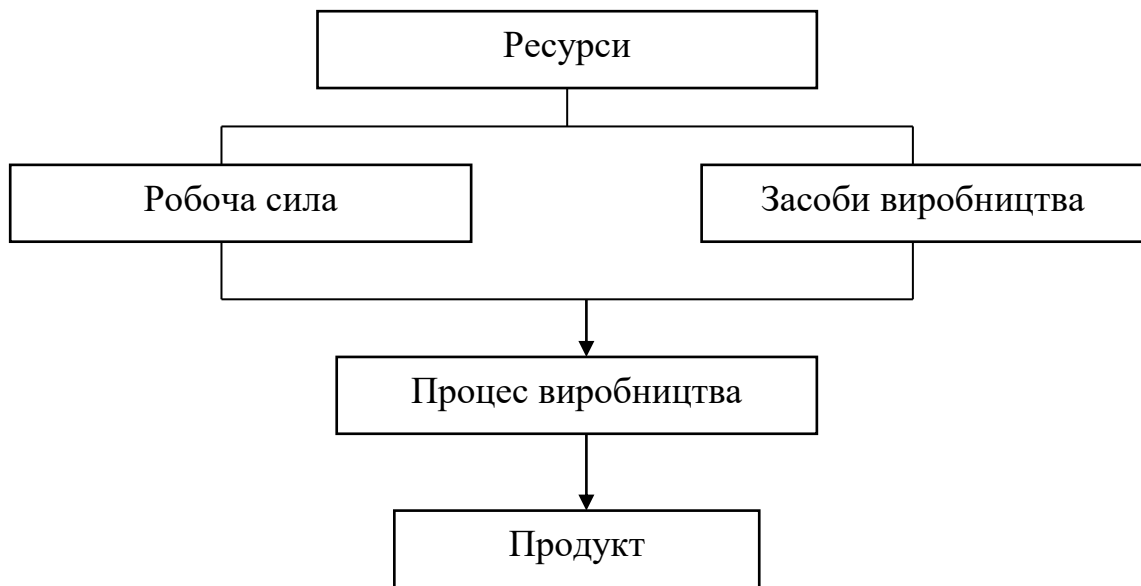


Рис. 1.3. Натурально-речовий зміст процесу виробництва

В економічному тлумаченні витрат є поняття, що характеризує використання різних речовин і сил природи у процесі господарювання. Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття «собівартість». Собівартість продукції була й залишається економічною категорією, яка характеризує результати діяльності підприємства. В умовах ринкової економіки України вона набуває особливої актуальності.

Собівартість, як форма руху ресурсів (елементів активу) підприємства, виконує подвійну функцію: по-перше, вона характеризує суму й структуру визнаних витрат; по-друге, забезпечує повернення цих витрат в одержаній виручці від реалізації продукції. Виходячи з цього сформульовано багато визначень собівартості.

М. Й. Петрович та І. О. Будіщева стверджують, що під час розкриття економічної сутності витрат виробництва, необхідно прийняти за основу змістовну характеристику виробництва як суспільного явища, що має двоїтий характер: 1) процес виробничого споживання ресурсів; 2) процес ство-

рення нового продукту. Вартісна характеристика процесу виробництва формується із витрат виробництва, що є вартісним виразом затрачених на виробництво ресурсів, в результаті створення нового продукту трансформуються у собівартість, тому щоб достовірно визначити собівартість виробленого продукту, необхідно врахувати витрати на його виробництво [22, с. 128].

На нашу думку, такий підхід до розуміння витрат виробництва в економічному тлумаченні має бути базовим для визначення цього поняття в бухгалтерській термінології.

Д. К. Бедрик стверджує, що собівартість продукту – це синтетичний показник, який одержують «на виході» процесу виробництва, тобто як його результат. Можливість деталізації показника собівартості досить відносна, вона обмежена процедурою обчислення собівартості [4, с. 97].

Г. Мус та Р. Ханшман визначають поняття витрат виробництва «як споживання вартості в звітному періоді, безпосередньо пов'язане з процесом виробництва» [35, с. 121].

Ми вважаємо, що в обліку для витрат виробництва, що формують виробничу собівартість, необхідно встановлювати межі не звітного періоду, як зазначають Г. Мус і Р. Ханшман, а межі безпосереднього виробничого процесу, що визначається технологією виробництва тієї чи іншої продукції. Отже, витрати виробництва, які формують виробничу собівартість продукції, варто визначити як вартісний вираз спожитих ресурсів на її виробництво.

Для економіки України традиційним є законодавчо регламентований склад витрат, які включаються у собівартість продукції. Раніше це забезпечувало порівняння показників у централізованому управлінні господарством. Сьогодні на даному підході базується податкова система. У зарубіжній практиці не прийнято втручатися на державному рівні у склад собівартості, оскільки цей показник не являється обов'язковим для підприємницьких суб'єктів. Якщо він визначається фірмою, то використовується винятково для внутрішніх потреб, а тому вважається комерційною таємницею. Для потреб фіскальної політики держава допускає декілька варіантів розрахунку фінансо-

вого результату без визначення й оприлюднення у фінансовій звітності даних про собівартість продукції. Такий підхід вважається більш правильним і він не включає державного регламентування оцінки ресурсів як одного з основних методів об'єктивного визначення результатів господарської діяльності. Але такий підхід вимагає розгляду предметної суті витрат з точки зору побудови бухгалтерського обліку для зовнішніх (фінансовий аспект) та внутрішніх (управлінський аспект) потреб.

В практиці міжнародного обліку застосовується два варіанти зв'язку між внутрішньогосподарською (управлінською) і фінансовою бухгалтерією. Один варіант реалізується за допомогою контрольних рахунків, якими є рахунки витрат і доходів фінансової бухгалтерії. Наявність прямої кореспонденції рахунків управлінської бухгалтерії з контрольними рахунками говорить про інтегровану (моністичну) систему обліку.

Якщо система внутрішньогосподарського (управлінського) обліку автономна (замкнута), то використовуються парні контрольні рахунки однієї і тієї ж назви, відомі як рахунки-екрани. Це другий варіант. Сучасна система обліку в Україні побудована за останнім варіантом.

Зміст поняття «витрати» в бухгалтерському обліку пов'язане з визначенням фінансового результату – чистого прибутку або збитку за певний звітний період для складання фінансової звітності.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», витратами звітного періоду 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 [46].

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

В практиці як самостійну галузь обліку інколи виділяють податковий облік, призначенням якого є визначення сум податків та контроль за їх сплатою. В Україні податковий облік було фактично запроваджено введенням в дію Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств», який втратив чинність з прийняттям Податкового кодексу України від 02.12.2010 року № 2755-VI [45].

В результаті поняття «витрат» за методикою податкового законодавства не тотожне їх змісту ні у бухгалтерському, ні в управлінському обліку. У зв'язку з цим можна стверджувати, що в Україні в даний час цілком автономно існують податковий, фінансовий та управлінський види обліку.

Бухгалтерський облік, як структуризована система будується в межах підприємства, яке є господарською одиницею, має адміністративно-господарську самостійність та право юридичної особи. Підприємницька діяльність є можливою або у сфері виробництва, або у сфері надання послуг, тому першим фактором побудови бухгалтерського обліку є вид підприємницької діяльності. Кожен вид підприємницької діяльності в бухгалтерському обліку будується відокремлено. Кінцева мета будь-якої підприємницької діяльності – одержання прибутку. Щоб визначити кінцевий результат діяльності, потрібно відняти від суми доходів здійснені витрати. Таким чином вихідними факторами побудови бухгалтерського обліку є: галузь діяльності; вид продукції; витрати; доходи; фінансові результати. Наведені фактори визначають зміст бухгалтерського фінансового обліку. Ці чинники визначають побудову бухгалтерського обліку на всіх підприємствах без винятку.

Подальша деталізація даних бухгалтерського обліку в частині витрат діяльності (виробничої, комерційної тощо), коли розкривається вся ефективність технології та організації діяльності, ефективність інвестицій тощо, формує поняття «управлінський облік». Цей облік становить комерційну таємницю господарюючого суб'єкта.

Взаємозв'язок між інформаційними потоками і управлінськими рішеннями щодо витрат діяльності на підприємствах зображений на рис. 1.4.

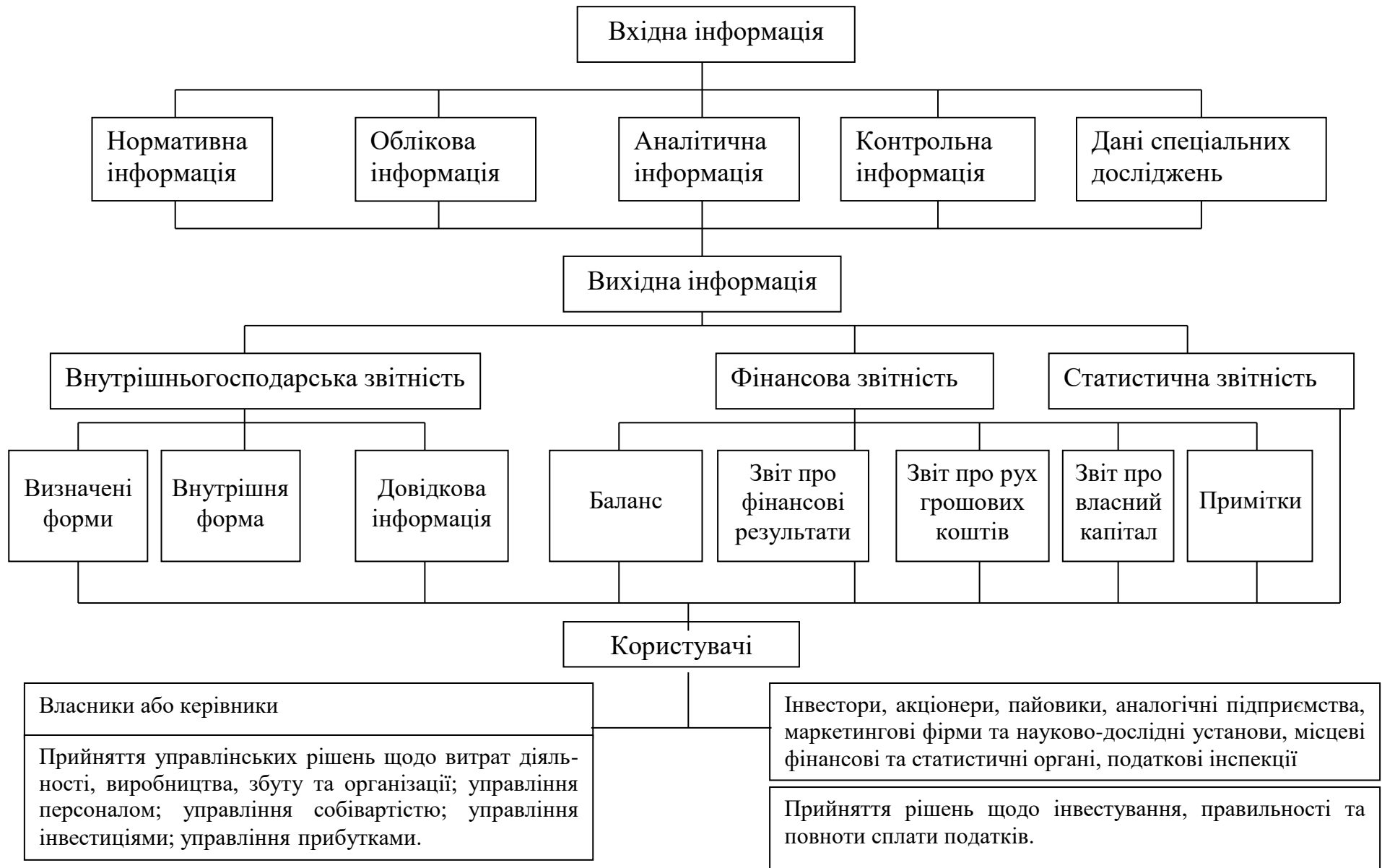


Рис. 1.4. Взаємозв'язок між інформаційними потоками й управлінськими рішеннями щодо витрат діяльності

Ми вважаємо, що інформаційна база управління витратами як складова частина інформаційної системи управління на підприємстві в цілому повинна базуватися на принципах повноти, системності, достовірності, корисності, зрозумілості, порівнянності, постійності, суттєвості, оперативності та ефективності. Поліпшенню інформаційного забезпечення управлінського процесу сприятиме більш чітка спрямованість інформаційних потоків на конкретні управлінські функції. Тобто мова йде про необхідність налагодження на сільськогосподарських підприємствах якісної аналітичної, планової, організаційної, облікової, звітної, контрольної та регулюючої інформації.

В сучасний період управління витратами, як єдиного цілісного процесу, що визначає політику підприємства на Україні практично не існує.

Актуальність проблеми посилюється ще й тим, що інфляційні процеси не сприяють зниженню собівартості. Прибуток досягається не шляхом зменшення витрат на виробництво продукції, а за рахунок зростання відпускних цін. Спочатку 60-х років виробничий облік визначався, як частина бухгалтерського обліку, яка включає класифікацію, записи, розподіл, узагальнення поточних і прогнозних витрат і складання по них звітності.

І. А. Басманов під обліком виробничих витрат розуміє «сукупність робіт по групуванню всіх елементів витрат в різноманітних аспектах, необхідних для управління і контролю» [2, с. 33].

В. Палій і Р. Віл стверджують, що «облік виробничих витрат є результатом аналітичного обліку, що готує накопичену інформацію до процесу калькулювання собівартості. При цьому синтез обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості є не що інше, як виробничий облік» [40, с. 76].

С. А. Ніколаєва об'єднує ці всі поняття та не вбачає ніякої різниці між управлінським, виробничим обліком і обліком виробничих витрат [37, с. 5].

С. Ф. Голов не розмежує поняття обліку витрат і виробничого обліку. Він лише зазначає, що «в процесі розвитку управлінського обліку змінюється і трактування обліку витрат (виробничого обліку)» [19, с. 17].

Зарубіжні автори також надають значну увагу цим питанням. Так, Друрі К. зазначає, що «в системі виробничого обліку знайшли відображення

облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції для оцінки доходів від виробництва». Автор виробничий облік розглядає як облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції для оцінки доходів від виробництва [21, с. 154].

Дж. Нікольсон і Дж. Рорбах уперше чітко сформулювали мету виробничого обліку як обчислення собівартості, а облікові процедури звели до калькулювання витрат. За інформацією Я. В. Соколова, вони зазначили, що «всяка калькуляційна система, що функціонує належним чином, виконує дві різноманітні, хоч і пов'язані між собою функції. Перша, яка може бути названа прямою, міститься у визначенні дійсної собівартості продукції. Але це завдання калькуляції завжди повинно доповнюватись іншою функцією – забезпечення даних, необхідних для організації цехів підприємства в особливих облікових одиницях» [53, с. 8].

Р. Вілсон і В. Хуа розглядають виробничий облік як важливу складову управлінського обліку [18, с. 217].

Отже, перелічені точки зору по досліджуваній проблемі можна згрупувати за наступними напрямками:

1) перша група науковців не розмежовує поняття облік виробничих витрат і виробничий облік, що є на нашу думку неправильним. Представниками такого підходу є С. А. Ніколаєва, С. Ф. Голов, Ч. Т. Хорнгрен;

2) друга група науковців справедливо вважає, що це є різні поняття. При цьому облік виробничих витрат розглядають як базу даних для фінансового і управлінського обліку. Однак слабкість судження полягає в тому, що характеризуючи облік виробничих витрат, вчені пояснюють його суть лише з точки зору методологічних прийомів, що є недостатньо обґрунтованим;

3) більшість науковців все ж абсолютно правильно розглядають облік виробничих витрат як групування витрат в аналітичному розрізі та вважають його інформаційною базою для здійснення контролю і управління. При цьому можна зробити висновок, що зміст виробничого обліку практично не виходить за межі бухгалтерського обліку.

Проблема розробки і використання в практиці обліку нових підходів до ефективного управління витратами підприємства широко обговорюється у вітчизняній та зарубіжній економічній літературі. Якщо розглядати облік витрат на виробництво як процес відображення використання витрат та результатів минулої, теперішньої та майбутньої виробничої діяльності, відповідної моделі управління, орієнтованої на виконання основної мети підприємства, то така система обліку буде відповідати основним задачам управління собівартістю.

Спільник І. В. наголошує на правомірності розгляду поняття «облік» з кількох різних позицій: 1) як практичну діяльність людини (певне ремесло); 2) як спосіб або форму мислення; 3) як особливу мову ділового спілкування; 4) як науку, що є системою накопиченого досвіду і знань, і творчу діяльність, спрямовану на вирішення актуальних питань теорії і практики [55, с. 166].

До основних завдань бухгалтерського обліку витрат на допоміжне виробництво слід відносити:

- 1) інформаційне забезпечення адміністрації підприємства для прийняття управлінських рішень з урахуванням їх економічних наслідків;
- 2) спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат у співвідношенні з їх нормативними і плановими розмірами з метою виявлення відхилень і формування економічної стратегії на майбутнє;
- 3) обчислення собівартості виробленої продукції для оцінки готової продукції та розрахунку фінансових результатів;
- 4) виявлення й оцінка економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів;
- 5) систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності для прийняття рішень, які мають довгостроковий характер – окупність виробничих і технологічних програм, рентабельність асортименту продукції, що реалізується на внутрішньому й зовнішньому ринках, ефективність капітальних вкладень в основні фонди і виробничі запаси.

1.3. Вибір оптимальних методів обліку витрат та обчислення собівартості продукції

З розширенням господарської самостійності підприємств виникла необхідність у своєчасній і об'єктивній інформації, аналіз якої надасть можливість прийняття ефективних рішень, що підсилює увагу до метода логічного забезпечення бухгалтерського обліку.

Нечітке розмежування об'єктів і методів обліку, а також невизначеність щодо об'єктів калькулювання собівартості і їх зв'язку з об'єктами обліку витрат привели до дискусії про методи обліку витрат, яка велась довгий час і практично незавершена і сьогодні.

До того ж, хоч ми постійно користуємося терміном «метод обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції», ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі немає будь-якого остаточного визначення цього поняття.

Об'єктивною основою окремого існування обліку витрат та калькулювання є єдність виробничого споживання та виробництва готового продукту: Витрати на виробництво спочатку виступають як виробниче споживання і повинні бути вивчені відповідними їх природі адекватним методами. Лише отримавши із виробництва готовий продукт, створений в результаті виробничого процесу, ми можемо вивчити величину витрат на його виробництво, тобто собівартість продукту.

Метод обліку витрат повинен характеризувати з необхідною повнотою і деталізацією процес їх виникнення і хід формування в конкретному виробничому процесі. Калькуляція продукту – це один із кінцевих результатів обліку витрат на виробництво, а метод калькулювання це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць.

У відповідності до розуміння сутності методу обліку витрат автори по різному підходять до їх класифікації, в основу яких покладені різні критерії.

Основними ознаками розмежування методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є:

- 1) за об'єктами обліку витрат: попередільний метод, попроцесний метод, позамовний метод;
- 2) за повнотою витрат, які враховуються: метод обліку повної собівартості, метод обліку неповної собівартості;
- 3) за ступенем нормованості витрат: метод обліку фактичної собівартості, метод обліку нормативної собівартості [10, с. 38].

Облік витрат представляє собою складний, багатогранний процес, що забезпечує досягнення різних цілей. Тому дати вичерпне визначення методу обліку витрат, на наш погляд, практично неможливо. Облік витрат є однією з ділянок бухгалтерського обліку, а звідси неможливо представити його без використання елементів методу бухгалтерського обліку, особливо таких, як документування, інвентаризація, рахунки і подвійний запис, оцінка і калькулювання, баланс та звітність. Таким чином, калькулювання можна розглядати як один із методів обліку витрат. Про методи обліку витрат варто говорити з погляду досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Дослідження показали, що, незважаючи на різноманіття комбінацій методів (рис. 1.5), більшість вітчизняних економістів виділяють, як правило, наступні: позамовний, попередільний і нормативний.

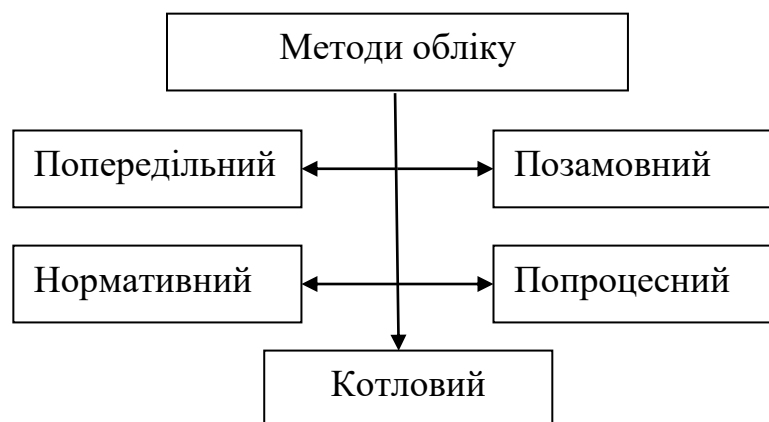


Рис. 1.5. Класифікація основних методів обліку витрат і калькулювання

Ми не можемо погодитися із класифікацією методів на позамовний, попроцесний, попередільний та нормативний, оскільки переконані, що в основу класифікації має бути покладена єдина ознака. Якщо вибір перших трьох методів пов'язаний із технологічними особливостями виробництва, із об'єктом обліку витрат (позамовний метод – для дрібносерійних та індивідуальних виробництв, попроцесний – для виробництв, де виготовляється однорідна продукція, попередільний – для обліку витрат виробничого процесу, поділеного на окремі стадії), то нормативний метод не може застосовуватися відокремлено від будь-якого з цих трьох методів.

Простий (попроцесний) метод обліку собівартості продукції, який застосовується переважно для обліку витрат виробництва однорідної продукції, коли технологічний процес не поділяється на переділи (фази), також можна не виділяти в окрему класифікаційну групу, а вважати його різновидом попередільного методу.

Котловий, або, як його ще називають, знеособлений метод калькулювання не є сукупністю прийомів і способів обліку собівартості, а є породженням недоліків в організації калькуляційного обліку, свідчить про відсутність на підприємстві будь-яких методів калькулювання. Деякі методи калькулювання, виділені в самостійні рубрики, як, наприклад, поопераційний, пофазний, попроцесний, напевне є різними найменуваннями одного і того ж методу. Найчастіше виділяють позамовний та попередільний методи, розуміючи їх як методи калькулювання (але при цьому передбачається і відповідна організація обліку витрат). Особливості позамовного і попередільного методів наведені на рис. 1.6.

У закордонній літературі розглядаються позамовний та попроцесний методи, при цьому попроцесний використовується там, де протягом тривалого часу масова продукція проходить обробку за декількома стадіями, що називаються переділами».

Тобто, поняття попроцесного калькулювання в зарубіжній літературі близьке за змістом до поняття попередільного у вітчизняній.

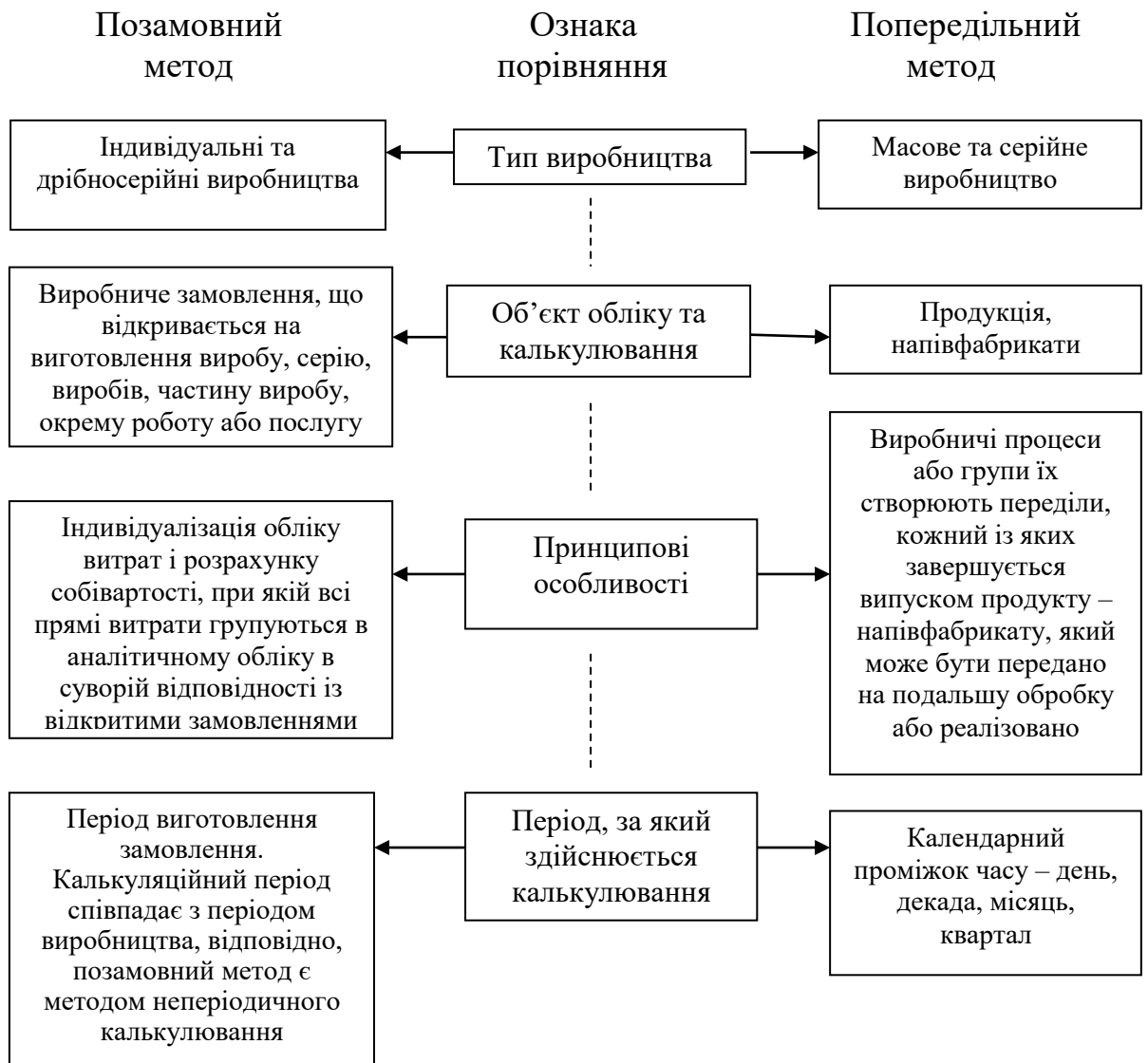


Рис. 1.6. Особливості позамовного і попередільного методів

Процес сільськогосподарського виробництва складається із певної послідовності технологічних операцій (у рослинництві, наприклад – передпосівний обробіток ґрунту, посів, догляд за посівами, збирання врожаю, транспортування продукції та обробка врожаю) що є характерною особливістю досліджуваної галузі. Цей фактор, на нашу думку, зумовлює необхідність застосування попроцесного методу обліку витрат. До особливостей вищезгаданого методу відносять: 1) накопичення виробничих витрат за структурними підрозділами відповідно до проведених робіт ; 2) відкриття окремих аналітичних рахунків по незавершеному виробництву в кожному структурному підрозділі; 3) списання витрат за календарний період.

За допомогою цього методу собівартість обчислюється шляхом підсумовування загального об'єму витрат за технологічними процесами, за об'єктами обліку виробництва. При попроцесному методі витрати спочатку обліковують за процесами загалом, а потім визначається собівартість окремих видів продукції (за статтями витрат). Попроцесний метод найбільш точно забезпечує обчислення собівартості продукції, а також забезпечує інформацією, що необхідна для управління виробничими процесами. Таким чином, за допомогою попроцесного методу є можливим своєчасне регулювання виробничих процесів, а отже, контроль і аналіз витрат з метою досягнення максимальної ефективності. Проте, не можна обмежуватися використанням лише попроцесного методу, адже в сільському господарстві мають місце різні методи обліку. Ступінь їх використання обумовлюється специфікою технологій галузей та структурою господарських формувань.

В сільському господарстві частина власної продукції використовується для подальшого процесу виробництва, тому проявляються елементи напівфабрикатного варіанту обліку. Але використання напівфабрикатного методу в промисловості і сільському господарстві різняться тим, що в сільському господарстві відбувається розмежування витрат за різними звітними періодами і дозволяється показ їх у вигляді звичайних матеріальних витрат.

Сутність нормативного методу полягає не в самому факті виявлення відхилень, а в оперативності їх виділення, у застосуванні системи управління за відхиленнями. Формування облікової інформації про витрати на виробництво і калькулювання собівартості продукції відіграє значну роль у процесі прийняття управлінських рішень, тому необхідно створення такої облікової системи, що забезпечила б одержання своєчасної, корисної й достатньої для управління інформації. Нормативний метод виконує дві взаємопов'язані функції: функцію контролю за витратами в процесі виробництва і функцію зведеного обліку і калькулювання собівартості продукції.

На нашу думку, найважливіша функція нормативного методу – оперативний контроль за витратами в процесі виробництва, облік нормативних

витрат не виключає обліку фактичних витрат. В багатьох літературних джерелах, офіційних і інструктивних матеріалах, нормативний метод визначається лише як метод обліку витрат та калькулювання собівартості, і його реалізація пов'язується із сферою праці облікового персоналу.

Існує ще один аспект – ступінь повноти включення витрат у собівартість. За цією ознакою методи поділяються на такі, при яких визначається повна собівартість і на такі, при яких визначається неповна собівартість. При цьому передбачається розподіл усіх поточних витрат виробництва на прямі, що безпосередньо відносяться на об'єкти калькулювання, і непрямі, що відносяться на об'єкти калькулювання наприкінці звітнього періоду при розподілі пропорційно до тієї або іншої бази.

Облік повних витрат передбачає відображення практично усіх витрат за усіма видами продукції. Практично ж це виявляється, як правило, неможливим. Так, розподіл непрямих витрат за видами продукції, розмежування витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, визначення його розмірів і оцінки є, як правило, умовним. При іншому методі обліку витрат в розрізі об'єктів калькулювання визначається неповна собівартість, що може включати в себе тільки прямі витрати, тільки змінні, що залежать від змін обсягів виробництва; вона може калькулюватися на основі тільки виробничих витрат, тобто витрат, безпосередньо пов'язаних з виготовленням даної продукції, виконанням робіт чи наданням послуг, навіть якщо вони непрямі. Але, не дивлячись на різну повноту включення окремих видів витрат до собівартості об'єкта калькулювання, спільним для цього підходу є те, що інші види витрат, які також за своєю економічною сутністю складають частину поточних витрат, не включаються до собівартості, а покриваються загальною сумою з виручки (валового прибутку). У цьому основна особливість методу обліку неповної собівартості – система «директ-костинг».

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Головне значення сутності обліку витрат виробництва полягає у контролі виробничої діяльності та управління витратами для її здійснення. Управління витратами може бути досягнуто, якщо встановити чіткий взаємозв'язок між величиною витрат і особами, які за них відповідають і їх контролюють. В управлінні витратами найважливіше значення має оперативно отримана інформація про витрати, що дозволяє втручатись у виробничий потенціал і оптимізувати його. Основним принципом управління витратами є відповідальність системи обліку цілям управління. Критерієм точності при обчисленні собівартості продукції повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на той чи інший вид продукції. Для різних груп споживачів, які приймають і вирішують різні завдання, повинні використовуватись цілком конкретні класифікаційні ознаки та види витрат, які б відповідали досягненню цих завдань. Вибір конкретного методу обліку витрат повинен визначатись прийнятою структурою управління та технологією виробництва.

2. Витрати у бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. У традиційному розумінні витрати – це зменшення частини активів, які відображають виробничі ресурси і збільшення частини пасивів, які відображають заборгованість. Витрати взагалі розуміють не як безпосередньо процес виробничого використання, а як процес придбання виробничих ресурсів, тобто збільшення матеріально-речової частини активів. Якщо характеризувати витрати з бухгалтерської точки зору, вони включають тільки конкретні витрати ресурсів.

3. Для визначення науково обґрунтованої номенклатури калькуляційних статей необхідно насамперед вирішити питання критеріїв виділення тих чи інших витрат в окрему статтю. Таким критерієм є: необхідність відображення виробничо-технологічних особливостей галузі; типовість витрат, що включаються в одну статтю. Головним критерієм виділення тих чи інших витрат у самостійну статтю є їх значення для формування собівартості продукції, яку виробляє підприємство тієї чи іншої галузі.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА НАДАННЯ ПОСЛУГ ДОПОМІЖНИМИ ВИРОБНИЦТВАМИ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ СЕКТОРІ

2.1. Методологія обліку витрат основних видів допоміжних виробництв у сільськогосподарських підприємствах

Облік витрат необхідно здійснювати за кожним із допоміжних виробництв підприємства згідно затверджених статей. Структура допоміжних виробництв Фермерського господарства «Вікторія-92» містить три елементи:

- 1) машино-тракторний парк;
- 2) вантажний автотранспорт;
- 3) ремонтна майстерня.

Ефективне використання машинно-тракторного парку сільськогосподарського підприємства залежить від прогресивних форм організації його роботи, вдосконалення методів аналізу та розробки заходів, що забезпечують покращання планування та управління виробничою діяльністю. У зв'язку з цим першочергового значення набувають питання покращання якості та оперативності обліку роботи машинно-тракторного парку.

Організація обліку роботи машинно-тракторного парку була завжди проблематичним питанням. Вона змінювалася разом зі зміною організаційної форми роботи та формою матеріального заохочення трактористів-машиністів за виконані польові та транспортні роботи. У багатьох великих та середніх сільськогосподарських підприємствах машинно-тракторний парк був і залишається на сучасному етапі окремим структурним підрозділом, який об'єднує в собі найбільш кваліфікованих працівників підприємства і потужну техніку, за допомогою якої виконується майже весь обсяг польових робіт і значна частина транспортних робіт. Сюди входять трактори, комбайни, причіпні, начіпні сільськогосподарські машини і знаряддя для обробітку ґрунту, ви-

щування та збирання врожаю. Складовою машинно-тракторного парку є також машинні двори, гаражі, навіси, майданчики для зберігання техніки та інші основні засоби машинно-тракторного парку.

Діючі організаційні форми роботи машинно-тракторного парку спонукають дуже критично відноситись до Інструкції про застосування Плану рахунків, бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 [29], та Методичних рекомендацій з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики і продовольства України від 18.05.2001 р. № 132 [33].

Ми переконані, що зазначені нормативні документи можуть бути ефективними лише у малих сільськогосподарських підприємствах, де трактори, комбайни та інші сільськогосподарські машини є у невеликій кількості та їх використання здійснюється в комплексі технологічних операцій з вирощування певних культур. В інших випадках необхідно застосовувати таку організацію бухгалтерського та оперативного обліку, яка б забезпечила оперативність управління і контроль за: використанням палива, обсягом виконаних робіт і їх якістю, використанням робочого часу і нарахуванням оплати праці, експлуатацією машинно-тракторного парку та його технічним станом.

Основним первинним документом для обліку роботи тракторів, комбайнів та інших самохідних машин є Обліковий лист тракториста-машиніста. Виконані транспортні роботи тракторами оформляють «Дорожнім листком трактора» [12, с. 287].

Незалежно від форми організації механізованих робіт на кожний трактор призначають одного, а при роботі у дві зміни – двох трактористів. Облік в тракторній бригаді веде обліковець-заправник або цю функцію виконує бригадир тракторної бригади, в обов'язки якого входить своєчасне і правильне складання первинних документів обліку виконаних робіт, витрачання нафтопродуктів і нарахування оплати праці механізаторам.

Виконання тракторних та інших механізованих робіт записують щоденно до облікового листа кожного тракториста. Листок розраховано приблизно на п'ятнадцять змін, показники записують по кожній зміні окремо.

Кожен механізатор після закінчення зміни повинен мати відомості про кількість та якість виконаної ним роботи, про витрати пального і розмір заробітку за зміну. Всі ці показники записують щоденно до облікового листа. У встановлені в господарстві строки (через 10-15 днів) облікові листи, підписані механізатором, бригадиром, агрономом, обліковець подає до бухгалтерії, де їх перевіряють, затверджують, після чого вони є підставою для узагальнення і систематизації у Накопичувальні відомості обліку використання машинно-тракторного парку і Журнал обліку робіт і витрат. Слід мати на увазі, що трактористи-машиністи виконують різні сільськогосподарські роботи.

Для переведення окремих робіт в еталонний обсяг виконаних робіт застосовують таку методику. Розрахунок обсягу тракторних робіт в умовні еталонні гектари відбувається множенням кількості виконаних змінних норм виробітку трактора певної марки на його змінний еталонний виробіток.

Еталонний змінний виробіток трактора визначається множенням коефіцієнту перерахунку його в умовні еталонні трактори на кількість виконаних нормозмін. Коефіцієнти перерахунку фізичних тракторів в еталонні та змінні еталонні виробітки по різних марках наведено в таблиці 2.1.

Кількість виконаних нормозмін залежить від форми оплати праці:

- 1) відрядної, коли встановлені норми виробітку;
- 2) погодинної коли облік ведуть за відпрацьований час.

Трактор МТЗ-80 з сівалкою СЗ-3,6 використовувався при сівбі зернових культур. Норма виробітку при 7-годинному робочому дні – 16,9 га, фактично виконано за зміну – 18,6 га.

Визначаємо:

- 1) кількість виконаних нормозмін: $18,6 \text{ га} / 16,9 \text{ га} = 1,1$ нормозмін;
- 2) еталонний змінний виробіток на трактор МТЗ-80: $0,7 \text{ ум. ет. га} \times 7 \text{ год} = 4,9 \text{ ум. ет. га}$;

- 3) кількість виконаних умовних еталонних гектарів: $1,1 \times 4,9$ ум. ет. га = 5,39 ум. ет. га.

Таблиця 2.1

Еталонний виробіток, коефіцієнти перерахунку
фізичних тракторів в еталонні

Марка	Виробіток ум. ет. га.		Витрати пального на 1 ум.ет.га, кг
	За 1 год. (коефіцієнт перерахунку фіз. тракторів в ет.)	За 7 – годинну робочу зміну	
Т-130	1,76	12,3	11,1
Т-150	1,65	11,6	14,1
ДТ-75	1,03	7,2	12,9
Т-74	1,0	7,0	10,6
ДТ-54С	0,86	6,0	9,3
МТЗ-80	0,7	4,9	17,7
МТЗ-52	0,58	4,1	11,8

Трактор МТЗ-80 використовується протягом 5 годин на зведенні сільськогосподарського інвентарю на машинний двір. Визначаємо:

- 1) кількість нормозмін: $5 \text{ год} / 7 \text{ год} = 0,71$;
- 2) еталонний змінний виробіток на МТЗ-80: $0,7 \text{ ум. ет. га} \times 7 \text{ год.} = 4,9 \text{ ум. ет. га}$;
- 3) кількість виконаних умовних еталонних гектарів: $0,71 \times 4,9 \text{ ум. ет. га} = 3,48 \text{ ум. ет. га}$.

Підсумкові дані за кількістю виконаних нормозмін і умовних еталонних гектарів з кожного Облікового листа тракториста-машиніста (ф. № 67) переносять до Накопичувальної відомості обліку використання машинно-тракторного парку (ф. № 37а) і до Журналу обліку робіт і витрат (ф. № 37), де ці показники накопичують і підсумовують.

На підставі даних накопичувальних реєстрів визначають річний обсяг робіт в умовних еталонних гектарах по марках тракторів і видах робіт.

В бухгалтерії підприємства для обліку витрат, пов'язаних з утриманням і експлуатацією тракторів, комбайнів, інших самохідних, причіпних, начіпних сільськогосподарських машин і знарядь для обробітку ґрунту, вирощування та збирання врожаю, використовують субрахунки 2351 «Утримання і експлуатація машинно-тракторного парку», 2352 «Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин».

На субрахунку 2351 обліковують витрати на утримання і експлуатацію тракторів на всіх видах робіт, тракторних причепів, сільськогосподарських машин і знарядь, використовуваних на обробітку ґрунту, сівбі, догляді за посівами і збиранні врожаю, а також машинних дворів, гаражів, навісів, майданчиків для зберігання техніки та інших основних засобів машинно-тракторного парку. В межах цього субрахунку ведуть один аналітичний рахунок, на якому обліковують витрати на експлуатацію тракторів на сільськогосподарських і транспортних роботах.

Облік ведуть за статтями: різні матеріальні витрати (паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні швидкозношувані предмети); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати.

На статті «Паливо» обліковують вартість нафтопродуктів, використаних тільки на транспортних роботах тракторів (за винятком цих робіт у рослинництві). Вартість використаних нафтопродуктів на сільськогосподарських роботах на цю статтю не відносять, а списують безпосередньо на відповідні об'єкти обліку в рослинництві. На вартість нафтопродуктів, витрачених на транспортних роботах тракторів (за винятком цих робіт у рослинництві), дебетують субрахунок 2351 і кредитують субрахунок 203 (80).

На статтю «Будівельні матеріали» списують вартість будматеріалів, витрачених на ремонт гаражів та інших основних засобів, які використовуються на обслуговуванні машинно-тракторного парку. На вартість списаних матеріалів дебетують субрахунок 2351 і кредитують субрахунок 205 (80).

На статтю «Запасні частини» списують вартість запчастин, витрачених на ремонт машин, знарядь та інших технічних засобів за межами ремонтно-механічної майстерні. Дебетують субрахунки 2351 і кредитують субрахунок 207 (80). На цій же статті обліковують вартість гуми для тракторів и інших сільськогосподарських машин, одержаної зі складу замість спрацьованої.

На статтю «Малоцінні та швидкозношувані предмети» списують вартість таких предметів, використаних для машинно-тракторного парку. Дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунки 22 (80).

На статті «Роботи і послуги» відображують вартість робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами, сторонніми організаціями і підприємствами машинно-тракторному парку. На вартість списаних робіт і послуг дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунки 23, 63, (80), 68 (80).

На статтю «Витрати на оплату праці» відносять основну і додаткову оплату праці, нараховану трактористам-машиністам за виконані транспортні роботи (за винятком рослинництва). До складу основної і додаткової оплати праці входять надбавки трактористам-машиністам за класність, винагороди за вислугу років, премії за економію прямих витрат, на виконання певних обов'язків та інші види додаткової оплати праці на транспортних роботах. Дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунок 66 (81). Суми нарахованої оплати трактористам-машиністам на сільськогосподарських роботах на зазначену статтю не відносять. Ці суми списують безпосередньо на відповідні об'єкти обліку в рослинництві. При нарахуванні оплати праці дебетують субрахунок 2311 і кредитують рахунок 66 (81).

По статті «Відрахування на соціальні заходи» відображують відрахування за встановленими нормами від витрат на оплату праці трактористів-машиністів, зайнятих на транспортних роботах (за винятком рослинництва). Дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунок 65 (82).

По статті «Амортизація» відображують суму амортизаційних відрахувань на основні засоби та інші необоротні матеріальні активи по машинно-тракторному парку. Нарахування амортизації по машинах і обладнанню при-

пиняється після закінчення нормативного строку їх служби за умови повного перенесення всієї вартості на витрати виробництва. На суму нарахованої амортизації дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунок 13 (83).

На статті «Інші операційні витрати» відображають платежі по страхуванню майна машинно-тракторного парку, витрати по відрядженнях та інші. Дебетують субрахунок 2351 і кредитують рахунки 65, 23, 372 (84).

Таблиця 2.2

Відомість розподілу витрат
з утримання і експлуатації машинно-тракторного парку
ФГ «Вікторія-92» за 2018 рік

№	Об'єкти обліку, на які відносяться витрати	Обсяг виконаних робіт, ет.га	Витрати до розподілу, грн.	Кореспон- дуючий рахунок
Культури				
1	Озима пшениця поточного року	730,88	83229,75	2311041
2	Ячмінь	3586,22	408384,48	2311043
3	Кукурудза на зерно	1685,41	191927,77	2311045
4	Соняшник	3151,76	358909,84	2311050
5	Багаторічні трави	1558,80	177509,93	2311063
6	Цукровий буряк	5175,86	589406,25	2311076
7	Кукурудза на силос	4379,95	498771,22	2311061
8	Озима пшениця майбутнього року	3362,18	382871,61	2311074
9	Витрати під врожай наступного року	20788,06	2367241,84	2311069
	Разом	44419,12	5058252,69	×
10	Транспортні роботи тракторів	15852,62	1805233,12	×
	Всього	60271,74	6863485,81	2351 (Кт)

Протягом звітнього періоду на кредиті субрахунку 2351 відображають тільки планову вартість транспортних робіт (вказуючи їх загальний обсяг у

тонно-кілометрах і умовних еталонних гектарах), яку було віднесено на рахунки з обліку товарно-матеріальних цінностей та інших споживачів послуг. У кінці року нерозподілену частину витрат, облічену на субрахунок 2351, розподіляють між окремими культурами (групами культур і транспортними роботами пропорційно до виконаних робіт в умовних еталонних гектарах).

Після списання витрат на сільськогосподарські роботи (культури, групи культур) на субрахунок 2351 залишаються витрати, які відносяться лише на транспортні роботи тракторів. Після цього визначають фактичну собівартість 1 ет. гектара (або 1 т-км) транспортних робіт тракторного парку шляхом ділення суми витрат, що залишилися, на обсяг транспортних робіт тракторів за рік. Розрахунок собівартості 1 ет. гектара наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Розрахунок визначення фактичної собівартості
транспортних робіт тракторного парку
ФГ «Вікторія-92» за 2018 рік

№	Показники	Сума, грн.
1	Фактичні витрати на виконання транспортних робіт	1805233,12
2	Фактичний обсяг виконаних транспортних робіт, ет. га	15852,62
3	Фактична собівартість 1 ет. га	113,87
4	Планова собівартість 1 ет. га	109,30
5	Калькуляційна різниця між фактичною і плановою собівартістю 1 ет. га	4,57
6	Калькуляційна різниця між фактичною і плановою собівартістю загального обсягу виконаних транспортних робіт	72446,47

Зіставляючи фактичну собівартість 1 ет. га (т-км) з плановою, визначають калькуляційну різницю і дописують її (при подорожчанні) на рахунки споживачів або сторнують (при здешевленні). На суму калькуляційної різниці дебетують субрахунки 20, 903 і кредитують субрахунок 2351.

На субрахунку 2352 «Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин» протягом року обліковують витрати на утримання і експлуатацію зерно- і бурякозбиральних машин та інших самохідних комбайнів, машин, гаражів, навісів, майданчиків, інших основних засобів, пов'язаних з утриманням експлуатацією зазначених машин. Аналітичні рахунки за цим субрахунком відкривають за видами машин і комбайнів.

Протягом року витрати на утримання і експлуатацію комбайнів нагромаджують на дебеті субрахунку 2352 за такими статтями: матеріальні витрати; амортизація; інші операційні витрати. Статті витрат «Витрати на оплату праці», «Відрахування на соціальні заходи» на цьому субрахунку не обліковують. Оплату праці комбайнерів, відрахування на соціальні заходи, вартість палива, витраченого на роботу комбайнів, відносять безпосередньо на відповідні культури. На суму нарахованої оплати праці з відрахуваннями дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунки 65 (82), 66 (81). На вартість списаного палива, витраченого на роботу комбайнів, дебетують субрахунок 2311 і кредитують субрахунок 203 (80). Витрати за статтями «Матеріальні витрати», «Амортизація», «Інші операційні витрати» обліковують аналогічно до статей витрат субрахунку 2351.

На кредиті субрахунку 2352 протягом року не роблять ніяких записів. У кінці року або після закінчення збирання врожаю витрати, облічені на цьому субрахунку, списують окремими статтями на відповідні культури пропорційно до площ, на яких зібрано врожай. Якщо на збиранні врожаю були зайняті вузькоспеціалізовані комбайни, витрати списують на культури, зібрані цими комбайнами (картоплезбиральні комбайни – на картоплю, бурякозбиральні – на буряки), якщо ж комбайни загального призначення (зернозбиральні) – пропорційно до площ, які були під урожаєм. На суму списаних матеріальних витрат (за винятком палива), амортизації основних засобів та інших витрат дебетують субрахунок 231 по культурах кредитують субрахунок 2352.

Для обліку витрат і виконаних робіт машинно-тракторним парком за вищеназваними аналітичними рахунками і статтями витрат передбачено Ви-

робничий звіт. Облік ведуть за такими статтями: різні матеріальні витрати (паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати.

Оскільки основою обліку є інформація, накопичена за допомогою первинних документів, то раціональна організація збору і обробки інформації про використання кожного виду транспорту значною мірою залежить від правильної постановки первинного обліку та визначення оптимального шляху руху документів від моменту їх складання до передачі в архів.

Контроль за раціональним використанням рухомого складу щоденно можна здійснювати використовуючи інформацію про виїзд транспортних засобів на лінію, що фіксується в "Книзі обліку виходу машин на лінію".

Носієм вихідної інформації про роботу вантажного автотранспорту в сільськогосподарських підприємствах є Подорожній лист вантажного автомобіля (ф. № 2), Товарно-транспортні накладні (ф. № 1-ТН) і Талон замовника (ф. № 1-ТЗ), які були введені в дію інструкцією Про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом і обліку транспортної роботи, затвердженою наказом Міністерства статистики і Міністерства транспорту України 07.08.1996 р. № 228/253.

По закінченні робочого дня подорожні листи разом із товарно-транспортними документами і актами виміру пального водії зобов'язані здавати диспетчеру, який перевіряє правильність і якість заповнення документів та визначає результати роботи автомобіля у розділі «Результати роботи автомобіля і причепів», де вказує і підтверджує підписом техніко-експлуатаційні показники роботи автомобіля і суму нарахованої оплати праці водію.

Подальша обробка подорожніх листів та інших документів здійснюється в бухгалтерії. Тут, зведення про експлуатацію вантажного автотранспорту групують у накопичувальній відомості обліку роботи вантажного автотранспорту (ф. № 38), записи до неї роблять на підстав подорожніх листів, товар-

но-транспортних накладних. У цій же відомості передбачений щомісячний розподіл вартості послуг за користувачами пропорційно обсягу виконаних робіт у тонно-кілометрах за фактичною собівартістю.

На практиці дані про роботу вантажного автотранспорту, а саме: затрати праці в людино-годинах і машинно-днях, оплата праці водіїв, витрати пального і мастильних матеріалів, число поїздок з вантажем, пробіг автомобілів, загальний обсяг перевезень вантажів у тоннах і виконаних тонно-кілометрах відображають у Виробничому звіті з обліку роботи вантажного автотранспорту довільної форми без застосування типової форми № 38.

Порядок складання даного звіту проводиться в такий спосіб – окремо в Реєстрах у хронологічному порядку реєструють показники дорожніх листів по кожному автомобілю, потім складають Виробничий звіт, у якому підбивають підсумки за місяць. Реєстри і Виробничий звіт складає диспетчер автора-ража протягом місяця.

Для визначення вартості ремонтів машин і обладнання складають відомість дефектів на ремонт машини, ф. № 130, де на основі ретельного огляду техніки спеціалістами (інженером-механіком, завідувачем ремонтною майстернею) або її розбирання повністю чи окремих вузлів і агрегатів визначають ступінь зносу окремих деталей, потребу в запасних частинах для заміни, можливість реставрації тих, які неповністю зношені та піддаються цьому за наявної технології, обсяг робіт і затрати праці на їх проведення, складність ремонту (поточний чи капітальний). На основі опису дефектів деталей та вузлів і заміни запасних частин відповідно до їхньої вартості в другому розділі розраховують загальну суму витрат на цю мету. Так само визначають потребу та вартість ремонтних матеріалів у третьому розділі цієї відомості. Суму, необхідну для оплати праці на ремонтних і монтажних роботах, у четвертому розділі відомості дефектів визначають відповідно до трудомісткості ремонтів і тарифних розцінок з урахуванням відповідних надбавок за якість і своєчасність ремонту. За даними попередніх розділів відомості дефектів, у п'ятому розділі цього документа визначають загальну вартість ремонту.

Саме ця вартість є загальною кошторисною сумою витрат на ремонт.

Відомість дефектів на ремонт машини дає змогу отримати фактичні дані про витрати на ремонт за елементами і навіть за датами їх проведення, що дає можливість наглядно виявляти всі відхилення від нормативів. Проте слід зазначити, що за даними відомості дефектів оперативність контролю недостатня, оскільки витрати вже здійснені і вони в ній лише зафіксовані. Тому оперативний контроль за витратами в управлінському обліку доцільно проводити за даними інших документів, що виписуються на основі відомості дефектів. Зокрема, замість виписування відомості дефектів у двох примірниках (перший призначається для ремонтної майстерні – центру відповідальності, де здійснюється контроль за витратами, а другий – для завідувача складу, який на її основі підбирає і відпускає запасні частини і ремонтні матеріали, а після закінчення місяця передає її в бухгалтерію разом зі звітом про рух матеріалів як документ на списання відпущених деталей), доцільно скласти її в одному примірнику, а в склад передавати виписану за даними другого і третього розділів лімітно-забірну картку, тип. ф. М-8. Це дасть змогу, по-перше, посилити контроль за видачею запасних частин і матеріалів, оскільки у відомості дефектів не передбачено підписів про отримання їх зі складу; по-друге, дещо скоротить обсяг рутинної роботи. Адже за умови, що ремонт не завершується в поточному місяці, а переходить на наступний, для видачі невстановлених запасних частин і матеріалів треба виписувати нову відомість дефектів (або лімітно-забірну картку), оскільки попередня в кінці місяця має бути здана в бухгалтерію.

Часто при проведенні ремонтів виявляється, що окремих деталей у відомості дефектів для заміни не було передбачено, тоді як вони все таки потрібні. У цих випадках доцільно складати окремі, так звані «сигнальні» документи-накладні, які відразу ж засвідчують, що відхилення фактичних витрат від нормативних зумовлені невключенням цих елементів у кошторис. Таким чином, є можливість відразу ж його скоригувати, що підвищує оперативність і точність управлінського обліку.

При поточному ремонті замінюють окремі деталі або нескладні вузли, наприклад, шини в автомобіля. Капітальним ремонтом вважається: а) для обладнання і транспортних засобів – ремонт із періодичністю понад 1 рік, при цьому, як правило, повністю розбирається агрегат, замінюються або відновлюються всі спрацьовані деталі та вузли, ремонтуються базові й інші деталі та вузли, регулюється і випробовується агрегат; б) для основних агрегатів автомобільного транспорту (двигуна, заднього та переднього мостів, коробки передач і самоскидного механізму) – ремонт після пробігу автомобіля 40-55 тис. км, залежно від марки машини;

При передачі в ремонт машин і механізмів керівник центру відповідальності, за яким вони закріплені, подає завідувачеві ремонтної майстерні заявку, де зазначає марку, номер об'єкта, вид ремонту. Ця заявка є підставою для обліку витрат на ремонт за центром їхнього формування – ремонтною майстернею. Такі заявки реєструють у книзі замовлень на ремонт, зазначаючи дату надходження машини чи обладнання, вузла, агрегату, центр відповідальності, від якого надійшла заявка на ремонт, вид ремонту і термін його виконання. Варто наголосити, що в управлінському обліку нарівні з відхиленнями витрат контролюють терміни виконання робіт, оскільки відхилення від нормативів у бік їх перевищення інколи відчутніші в негативному плані для економіки підприємств, ніж перевитрати у вартісному виразі.

Облік витрат на ремонти здійснюють у журналі обліку затрат в ремонтній майстерні, ф. № 36. Цей реєстр аналітичного обліку дає змогу сформувати повну виробничу собівартість ремонтів окремо щодо кожної складної машини. Це дає змогу чітко контролювати не тільки власне витрати, а й визначати доцільність подальших ремонтів на основі ретроспективного аналізу витрат на попередні ремонти. Зауважимо, що хоч в управлінському обліку переважає прогнозний аналіз, однак у цьому випадку не можна нехтувати ретроспективним аналізом, джерелом якого є зазначений обліковий реєстр. Для нагромадження витрат у цьому журналі за кожним об'єктом, що ремонтується, відкривають окремі сторінки, де відображають витрати за статтями:

- 1) оплата праці;
- 2) відрахування на соціальні заходи;
- 3) запасні частини та ремонтні матеріали;
- 4) пальне і мастильні матеріали;
- 5) допоміжні матеріали;
- б) інші основні затрати (послуги інших підприємств, зварювальні роботи).

Окремо обліковують загальновиробничі витрати ремонтної майстерні (оплату праці завідувача, інженера, нормувальника, комірника, прибиральників тощо, електроенергію, амортизацію, витрати на охорону праці та техніку безпеки та інші), які в кінці місяця розподіляють на об'єкти обліку витрат на ремонти пропорційно до прямої оплати праці робітників ремонтної майстерні. Слід зазначити, що поряд з власне ремонтом основних засобів у центрі виникнення витрат – ремонтній майстерні – вони формуються і за іншими об'єктами. Зокрема, це може бути виготовлення запасних частин, інвентарю, інструментів, пристосувань; складання придбаних машин і обладнання; роботи і послуги для капітального будівництва; роботи та послуги для інших допоміжних виробництв; роботи і послуги для реалізації. Тому управлінський облік має забезпечувати розмежування витрат щодо кожного об'єкта, оскільки лише за цієї умови можливий належний контроль за їх відхиленнями від встановлених нормативів.

Після завершення ремонту складають акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів, тип. ф. № 03-2.

Необхідно звернути увагу, що в результаті ремонту може змінитись технічна характеристика об'єкта основних засобів: збільшитись потужність у зв'язку із заміною двигуна, зрости продуктивність тощо. Тому на основі даних акта треба відобразити ці зміни в технічному паспорті об'єкта.

Важливим моментом, котрий необхідно врахувати як в управлінському, так і фінансовому обліку є те, що на ті об'єкти, які перебувають на ремонті, амортизація не нараховується. Період, за який припиняється нарахування амортизації, визначається за даними замовлення керівника центру відпові-

дальності про передачу об'єкта в ремонт і акта приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих і модернізованих об'єктів.

Завершується облік витрат на ремонт основних засобів узагальнюючими записами у виробничому звіті або книзі обліку витрат виробництва, де на основі даних журналу обліку затрат у ремонтній майстерні, ф. № 36 відображають відповідно до статей витрати цього центру відповідальності загалом за всіма об'єктами основних засобів, які ремонтувались упродовж кожного місяця. Згідно з лімітами витрат, визначеними за даними всіх відомостей дефектів, здійснюють контролюють відхилення фактичних витрат за статтями обліку. Хоч такий контроль є ретроспективним і узагальненим, однак він також потрібний, оскільки дає можливість здійснювати комплексну оцінку діяльності центру відповідальності – ремонтної майстерні.

2.2. Особливості калькулювання і аналізу собівартості продукції допоміжних виробництв у сільськогосподарських підприємствах

Собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв визначається діленням суми витрат на обсяг продукції (робіт і послуг). Фактична собівартість продукції, робіт і послуг допоміжних виробництв визначається щомісяця і за цією оцінкою відноситься на споживачів. Послуги, надані одним допоміжним виробництвом іншому, оцінюються за плановою собівартістю і не коригуються.

Аналітичні рахунки закриваються в такій послідовності:

- 1) газопостачання;
- 2) теплопостачання;
- 3) електропостачання;
- 4) водопостачання;
- 5) ремонтна майстерня;
- 6) холодильні установки;
- 7) вантажний автотранспорт;
- 8) гужовий транспорт.

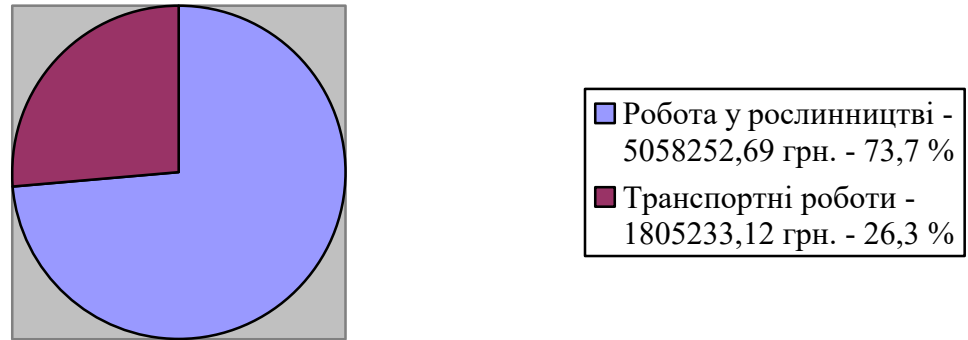


Рис. 2.1. Загальна структура витрат з утримання і експлуатації машинно-тракторного парку ФГ «Вікторія-92» за 2018 рік

Транспортні роботи тракторів і послуги живої тягової сили калькуються раз у кінці року.

Витрати на утримання газового господарства обліковуються на одному аналітичному рахунку в розрізі окремих статей, включаючи вартість одержаного газу. Обліковою і калькуляційною одиницею в газопостачанні є 1 куб. метр. У підприємствах, де використовується лише скраплений (балонний) газ, розраховується собівартість 1 кілограма газу.

Для розрахунку фактичної собівартості 1 куб. метра газу необхідно витрати на газопостачання, включаючи вартість придбаного газу, поділити на його кількість і за цією оцінкою надані послуги відносити на споживачів відповідно кількості відпущеного кожному з них газу.

Собівартість 10 Гкал теплоенергії визначається діленням суми витрат на виробництво, придбання та передачу споживачам теплоенергії на її загальну кількість без урахування енергії, що використана на власні потреби котельні, та втрат її в мережі. Собівартість теплоенергії відноситься щомісяця на користувачів виходячи з її кількості, спожитої кожним з них.

Для розрахунку собівартості 10 кВт/год електроенергії потрібно всі витрати, пов'язані з її виробництвом на власних електростанціях, вартість електроенергії, одержаної із загальної мережі, і витрати на утримання електрогосподарства поділити на загальну кількість спожитої електроенергії без

урахування електроенергії, використаної електрогосподарством. Собівартість електроенергії щомісяця списується на споживачів виходячи з її кількості, відпущеної кожному з них. Витрати на утримання електрогенераторів, змонтованих з доїльними, стригальними, зварювальними та іншими агрегатами, відносять безпосередньо на відповідні виробництва.

У водопостачанні визначається собівартість 1 куб. метра води, добутої власною водокачкою і одержаної зі сторони. Для цього витрати на водопостачання (витрати на утримання водокачки, вартість води, одержаної зі сторони, витрати на утримання внутрігосподарської водорозподільної мережі) діляться на загальну кількість використаної води.

Щомісяця собівартість її відноситься на споживачів виходячи з її кількості, відпущеної кожному з них.

Витрати на утримання насосних установок, які обслуговують поля, ферми, ставки, пасовища, відносяться на витрати відповідного об'єкта чи на загальновиробничі витрати.

Фактична собівартість виконаних робіт у ремонтно-механічній майстерні визначається щомісяця. В бухгалтерському обліку витрати відображаються за окремими замовленнями (групою однорідних замовлень), а загальновиробничі витрати ремонтно-механічної майстерні розподіляються між окремими замовленнями пропорційно до нарахованої прямої оплати праці. Зняті з відремонтованого об'єкта вузли і деталі оцінюються за справедливою вартістю (вартістю відновлення) або вартістю придбання. На вартість знятих вузлів (деталей) зменшуються витрати на ремонт об'єкта. Фактична собівартість закінчених ремонтних робіт щомісяця списується на споживачів послуг.

Облік витрат на утримання холодильних установок ведеться на окремому аналітичному рахунку. На підставі журналу обліку руху та зберігання продукції в холодильних камерах і спеціальних сховищах щомісяця розраховується кількість центнероднів зберігання кожного виду продукції. Фактична собівартість послуг холодильних камер відноситься на споживачів, збільшення собівартості продукції, що зберігається, або на витрати збуту.

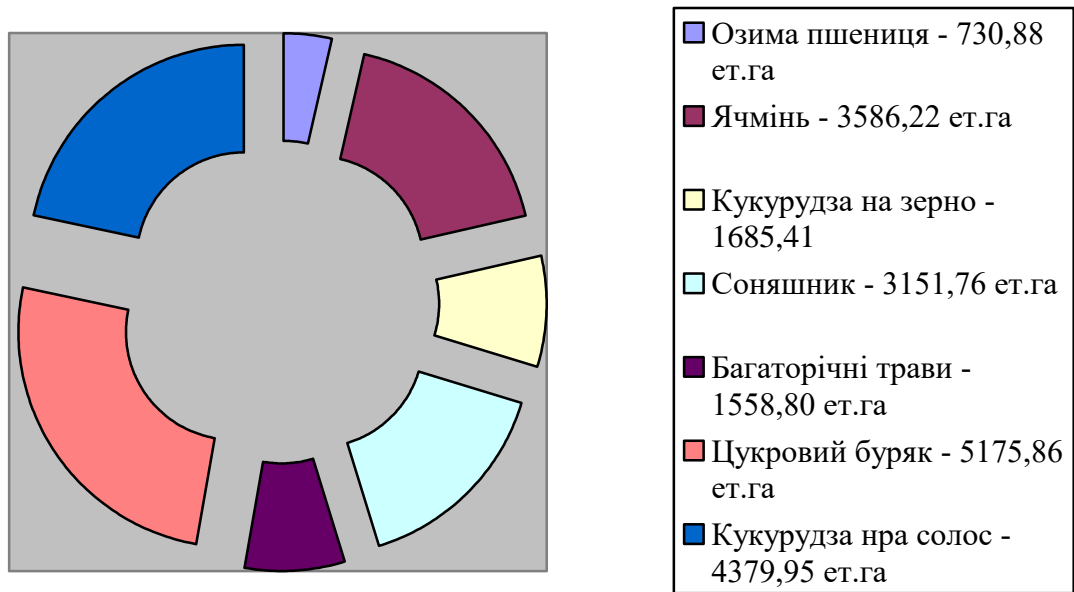


Рис. 2.2. Структура обсягу виконаних робіт машинно-тракторним парком ФГ «Вікторія-92» за 2018 рік

Облік витрат на утримання вантажного автотранспорту ведеться, як правило, на одному аналітичному рахунку незалежно від кількості, видів, вантажопідйомності та характеристики кузова машин. В окремих випадках ведуть облік витрат на роботу спеціальних машин (автокранів тощо).

Перевезення вантажів обліковується в тонно-кілометрах, а робота спеціальних машин та обсяг перевезень людей вантажним автотранспортом – в машино-годинах, кількість яких у кінці звітного періоду перераховується в машино-дні.

Для визначення собівартості виконаних робіт спочатку розраховується собівартість машино-дня роботи вантажного автотранспорту, якщо ним виконувалися роботи на засадах погодинної оплати. Для цього всі витрати на його утримання ділять на кількість машино-днів, відпрацьованих на всіх видах робіт, та визначають витрати, пов'язані з роботами з погодинною оплатою. Решта витрат становитиме собівартість робіт з перевезення вантажів, для визначення якої витрати на ці роботи ділять на обсяг робіт у тонно-кілометрах (калькуляційною одиницею роботи є 10 тонно-кілометрів).

Щомісяця фактичні витрати списуються на відповідні об'єкти.

Витрати на утримання автокранів та інших спеціальних машин відображають окремо і відносять на споживачів виходячи з обсягу виконаних робіт та відпрацьованого часу на обслуговування кожного з них.

Собівартість продукції, робіт і послуг містить узагальнюючу інформацію про рівень витрат, використаних на виробництво одиниці продукції, і дозволяє оцінити роботу підрозділу шляхом розрахунків величини рентабельності та прибутковості. Від рівня собівартості залежать фінансові результати діяльності підприємств, темпи відтворення, фінансовий стан.

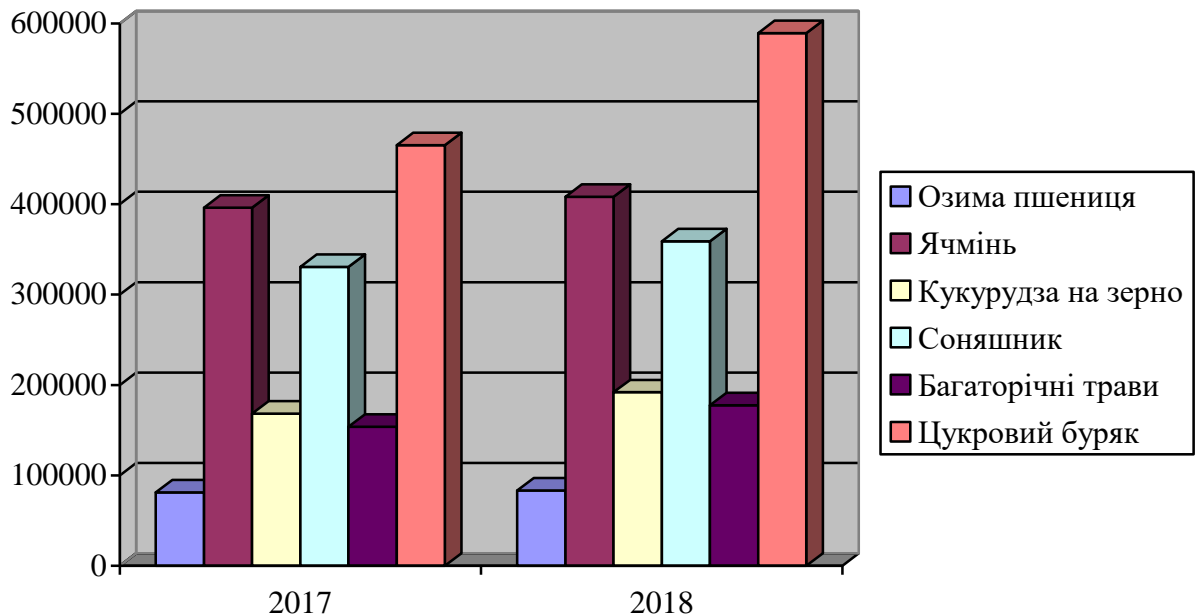


Рис. 2.3. Динаміка витрат з утримання і експлуатації машинно-тракторного парку в розрізі сільськогосподарських культур

Аналіз собівартості продукції, робіт та послуг є однаково важливим, як і аналіз трудових ресурсів, аналіз ефективності використання власного капіталу, аналіз прибутків і збитків підприємства тощо.

До завдань аналізу собівартості можна віднести:

- 1) оцінювання обґрунтованості і напруженості завдання;
- 2) оцінювання виконання завдання за показниками собівартості і вивчення їхньої динаміки, встановлення відповідності фактичних і діючих у ви-

робництві затрат поточним нормативам витрат матеріальних, трудових і грошових ресурсів;

- 3) оперативний вплив на формування показників собівартості;
- 4) вивчення чинників зміни собівартості за окремими статтями витрат;
- 5) виявлення і кількісне визначення чинників, що вплинули на відхилення фактичних показників собівартості від прогнозованих;
- 6) виявлення і мобілізація резервів зниження собівартості продукції.

При проведенні аналізу собівартості передусім звертають увагу на ті статті витрат, які займають найбільшу питому вагу у структурі собівартості, – це і є ті елементи витрат, про які ми згадували у даній роботі вище.

В аналізі необхідно звернути увагу, яким чином класифіковані витрати, тому що кожна класифікація переслідує свою мету.

Групування витрат за елементами необхідне для того, щоб вивчити матеріало-, енерго-, трудо- та фондомісткість і встановити вплив технічного прогресу на структуру затрат. Групування ж затрат за призначенням, тобто за статтями калькуляції, вказує, куди, з якою метою і в якому розмірі витрачені ресурси. Воно необхідне для калькулювання собівартості окремих видів продукції в багато номенклатурному виробництві, встановлення осередків скупчення витрат і пошуку резервів їх скорочення.

У процесі аналізу співставляють показники собівартості звітних років, що сприяє обґрунтованому прийняттю управлінських рішень на майбутні періоди. При цьому ретельно аналізують вплив окремих чинників, які зумовили зміну показника собівартості продукції в динаміці.

Крім цього, доцільно визначити абсолютну суму економії або перевитрат за загальною сумою витрат і за кожним елементом, вивчити причини.

Аналіз структури витрат дає змогу вивчати використання виробничих ресурсів, виявляти дефіцитні ресурси, що стримують використання потенційних можливостей для розширення виробництва і підвищення якості продукції, а також виявляти ті ресурси, споживання яких зумовлює зростання витрат на виробництво, що перевищує розрахунковий рівень.

Аналіз динаміки структури витрат і чинників їхньої зміни дає можливість вчасно реагувати на відхилення від об'єктивних параметрів виробничого процесу, вживати попереджувальних заходів з недопущення зайвих витрат і втрат, виявляти тенденції зміни витрат, розробляти заходи для їх зниження.

Отже, аналіз собівартості продукції є важливим засобом виявлення резервів підвищення ефективності промислового виробництва.

Необхідно зазначити, що відхилення за деякими статтями собівартості можуть бути наслідком дії одного чинника. Наприклад, підвищення механізації праці може спричинити зниження витрат на заробітну плату, проте підвищить певною мірою витрати на утримання та експлуатацію устаткування. Отже, негативні відхилення по одних статтях не можна розглядати завжди ізольовано від позитивних по інших статтях. Звичайно, це ускладнює аналіз собівартості, проте дія таких комплексних чинників має місце не дуже часто.

Найважливішим узагальнюючим показником при аналізі собівартості виробленої продукції вважаються витрати на 1 грн. валової продукції. Він чітко відображає прямий зв'язок між собівартістю і прибутком. На його величину впливають як об'єктивні, так і суб'єктивні, як внутрішні, так і зовнішні фактори, як наприклад:

- 1) зміна обсягу виробленої продукції;
- 2) зміна рівнів змінних та постійних витрат;
- 3) зміна якості продукції;
- 4) зниження або підвищення вартості куплених виробничих запасів тощо.

По тих чинниках, перевитрати яких справили негативний вплив на величину собівартості продукції, необхідно провести більш ретельний аналіз, оскільки на певному етапі вони (перевитрати) могли б розглядатись як очевидні резерви зниження собівартості. Після вивчення загальної картини відхилень за статтями собівартості треба перейти до по детального аналізу витрат по окремих статтях собівартості продукції.

2.3. Специфіка контролю витрат допоміжних виробництв у сільськогосподарських підприємствах

Однією з наважливіших проблем функціонування сільськогосподарських підприємств України в ринкових умовах є налагодження систематичного контролю за витратами. Контроль витрат на виробництво надає змогу своєчасно виявити і усунути ті умови та причини, які заважають виконанню поставлених завдань і досягненню мети господарської діяльності підприємства.

Особливості сільськогосподарського виробництва зумовлюють ведення обліку виробничих витрат і виходу продукції окремо по кожному виробничому підрозділу підприємства. Відповідно, для належного управління діяльністю підприємства, збільшення обсягів виробництва продукції та зниження її собівартості, раціонального використання власних та залучених ресурсів виникає потреба в постійному внутрішньогосподарському контролі діяльності виробничих підрозділів сільськогосподарського підприємства. У процесі реалізації всіх основних функцій управління важливе значення має контроль господарської діяльності підприємства.

Контроль, на думку Усача Б.Ф., означає перевірку виконання тих чи інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності [59, с. 10].

Калюга Є. В. зазначає, що у сучасних умовах господарювання контроль визначається не як надзвичайний захід або тимчасова компанія, що здійснюється від випадку до випадку, а як постійно діюча, науково обґрунтована і добре продумана система активного спостереження і перевірки процесів виробництва, розподілу, обміну і виробничого споживання [31, с. 20].

Для ефективного управління виробництвом підприємства велике значення має контроль за накопиченням та розподілом витрат, які формують собівартість продукції. Система контролю виробничих витрат за сучасних умов стає вирішальним моментом щодо впливу на результати діяльності окремих підрозділів і господарюючого суб'єкту в цілому.

Джерелами формування виробничих витрат підприємства є виробничі ресурси, тому для ефективного управління виробничим процесом важливе значення має контроль за витрачанням ресурсів в окремих виробничих підрозділах підприємства.

Безперебійну та ритмічну діяльність сільськогосподарського підприємства забезпечують допоміжні виробництва. Необхідність створення системи контролю за витратами допоміжних виробництв пояснюється рядом причин:

1. Діяльність допоміжних виробництв направлена на обслуговування основного виробництва, інших підрозділів підприємства, а також на обслуговування сторонніх юридичних та фізичних осіб.
2. Окремі роботи, послуги, продукція допоміжних виробництв складаються з ряду технологічних взаємопов'язаних операцій, в ході яких формуються різні витрати за складом, змістом, звітним періодом тощо.
3. Витрати допоміжних виробництв є складовою частиною витрат основного виробництва, отже, впливають на величину собівартості продукції.
4. В основі допоміжних виробництв лежить використання енергоносіїв.

Відповідно до особливостей діяльності допоміжних підрозділів можна визначити основні напрямки контролю витрат допоміжних виробництв:

а) контроль за господарськими операціями окремих допоміжних підрозділів з метою правильного розподілу витрат допоміжних виробництв між окремими видами продукції, робіт, послуг;

б) контроль за правильністю віднесення витрат до відповідних звітних періодів, за доцільністю понесених витрат, за складом витрат тощо;

в) контроль за раціональним використанням енергоносіїв, оскільки ціни постійно зростають, що призводить до зростання собівартості продукції;

г) контроль за правильним визначенням собівартості продукції, робіт та послуг допоміжних виробництв.

Створення ефективної системи контролю витрат допоміжних виробництв потребує визначення основних суб'єктів та об'єктів контрольного процесу. Ряд авторів під об'єктами контролю розуміють те, що контролюється.

Більшість науковців зазначають, що об'єктами контролю є не види діяльності, а явища та процеси господарського життя, що здійснюються в межах окремих видів економічної діяльності. Об'єктами контролю можуть бути окремі сторони діяльності виробничих об'єднань, підприємств, господарських організацій.

Таким чином, об'єктами контролю витрат допоміжних виробництв можна вважати витрати ресурсів окремих підрозділів допоміжного виробництва (витрати електроенергії, водопостачання, газопостачання, витрати запасних частин в ремонтних майстернях, витрати кормів на утримання живої тяглової сили тощо).

Суб'єктами в контрольному процесі виступають носії прав та обов'язків – особи та органи, що мають повноваження на здійснення контролю за виробничою та фінансовою діяльністю підприємства, а також право втручатися в його оперативну діяльність та самостійно притягувати винних осіб до відповідальності.

Калюга Є.В. під суб'єктами контролю розуміє держані, приватні, відомчі й інші органи, що контролюють як усю діяльність підприємств, так і визначене коло питань за заздальгідь обумовленим напрямом [31, с. 49].

Отже, суб'єкти контролю витрат допоміжних виробництв можна розподілити на зовнішні та внутрішні залежно від мети проведення контролю. До зовнішніх суб'єктів контролю витрат допоміжних виробництв можна віднести постачальників енергоносіїв, контрольно-ревізійні та інші державні та приватні органи. Їх основне завдання при проведенні контролю – дотримання чинного законодавства у господарській діяльності підприємства, виявлення та попередження можливих зловживань в процесі використання електроенергії, газу тощо. Внутрішніми суб'єктами контролю витрат допоміжних виробництв є керівники сільськогосподарських підприємств, бригадири, завідувачі фермами, які здійснюють контроль за виробничими процесами з метою ефективного управління підприємством. Поряд з особами та органами, які здійснюють контроль, необхідно визначити осіб, відповідальних за вико-

ристання ресурсів та експлуатацію підконтрольних об'єктів, тобто тих працівників, які здійснюють контроль по відношенню до підзвітних їм ділянок роботи з однієї сторони, а з іншої сторони їх діяльність піддається контролю з боку вищого керівництва.

Тобто для забезпечення відповідальності конкретних осіб за збереження та використання ресурсів підприємства необхідно створювати центри відповідальності. Для створення ефективної системи контролю витрат допоміжних виробництв в складі допоміжних підрозділів сільськогосподарських підприємств пропонуємо виділяти такі основні центри відповідальності:

- 1) головний інженер (головний механік) – несе відповідальність за безперебійність функціонування транспортних засобів і за розміри витрат на їх обслуговування та експлуатацію;
- 2) завідувачий ремонтною майстернею – несе відповідальність за обґрунтованість витрат на ремонт, своєчасне виконання ремонтних робіт;
- 3) головний енергетик – за раціональне використання електроенергії;
- 4) інженер по водо-, газопостачанню (інший працівник) – несе відповідальність за використання води, газу, інших ресурсів;
- 5) інший персонал, який несе відповідальність за рівень продуктивності праці, матеріалоємність виробництва тощо.

Визначення центрів відповідальності забезпечить відповідальність осіб за використання ресурсів та за розміри витрат в кожному окремому підрозділі допоміжного виробництва.

Контроль виробничих витрат за сучасних умов стає вирішальним моментом щодо впливу на результати діяльності окремих виробничих підрозділів і господарюючого суб'єкту в цілому. Побудова раціональної системи контролю витрат допоміжних виробництв на сільськогосподарських підприємствах сприятиме підвищенню ефективності і якості роботи допоміжних виробництв, посиленню режиму економії, виявленню причин та умов, які призводять до втрат і розкрадань ресурсів підприємства.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Існуючий порядок обліку роботи вантажного автотранспорту як допоміжного виробництва у сільськогосподарських підприємствах, на наш погляд, має ряд суттєвих недоліків. По-перше, недосконалою є форма Дорожніх листів, які мають ряд декларативних реквізитів і показників, що не застосовуються, або ж дублюються в інших документах. Це робить даний документ громіздким і незручним в обробітку. По-друге, накопичувальні документи і реєстри синтетичного та аналітичного обліку побудовані так, що для складання звітних форм про наявність і роботу автомобілів бухгалтеру потрібно робити додаткові вибірки, тобто спостерігається невідповідність показників обліку звітності і особливо статистичної звітності. По-третє, існуюча система обліку не дозволяє повністю задовольнити потребу в економічній інформації керівництва та власників.

2. Оскільки основою господарського обліку є інформація, накопичена за допомогою первинних документів, то раціональна організація збору і обробки інформації про використання кожного виду транспорту значною мірою залежить від правильної постановки первинного обліку та визначення оптимального шляху руху документів від моменту їх складання до передачі в архів. Від якості організацій системи первинного обліку залежать оперативність, повнота і вірогідність кінцевої, результативної інформації про роботу як транспортної складової, так і підприємства в цілому, що, в свою чергу, дозволить приймати ефективні управлінські рішення. Контроль за раціональним використанням рухомого складу щоденно можна здійснювати використовуючи інформацію про виїзд транспортних засобів на лінію, що фіксується в «Книзі обліку виходу машин на лінію».

3. Вважаємо за доцільне з метою раціональної організації обліку діяльності допоміжних виробництв ввести до 2-го класу Плану рахунків сільськогосподарських підприємств синтетичний рахунок 29 «Транспортні послуги» та чотири рахунки другого порядку до нього.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Допоміжні виробництва агропромислового комплексу України забезпечують безперебійну та ритмічну діяльність сільськогосподарського сектору економіки, відповідно потребують належної уваги. Однак, не дивлячись на важливість цього аспекту, питанням ґрунтового дослідження специфіки обліку, аналізу і контролю діяльності допоміжних виробництв у сільському господарстві України приділено надто мало уваги. Вивчення діючої методики обліку виробничих витрат у допоміжних виробництвах свідчить, що вона не в повній мірі відповідає сучасним умовам господарювання за світовими стандартами: вимагають практичної реалізації питання удосконалення обліку та розподілу прямих матеріальних витрат допоміжного виробництва; залишаються невирішеними проблеми вибору оптимальних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг; потребують удосконалення діючої форми документації первинного, аналітичного й синтетичного обліку витрат з метою належного їх застосування в управлінському процесі.

2. Дослідження значення окремих елементів системи обліку в управлінні витратами дозволили зробити наступні висновки: 1) в управлінні витратами найважливіше значення має оперативно отримана інформація про витрати, що дозволяє втручатись у виробничий потенціал і оптимізувати його; 2) новим принципом управління витратами є відповідальність системи обліку цілям управління; 3) критерієм точності при обчисленні собівартості продукції повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на той чи інший вид продукції; 4) центр ваги в калькуляційній роботі повинен зрушитись із трудомістких розрахунків по розподілу і перерозподілу непрямих витрат та визначення точної фактичної собівартості на прогнозні розрахунки собівартості, складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та організацію контролю за їх дотриманням в процесі виробництва; 5) виявлення відхилень до або під час здійснення виробничого процесу дозволяє менеджерам оперативно втручатись в хід виробництва і попереджувати виробничі

втрати, що має велике значення у мобілізації резервів виробництва і підвищення його ефективності.

3. Собівартість продукції основного виробництва у сільськогосподарських підприємствах з врахуванням послуг допоміжних виробництв доцільно визначати у наступній послідовності: 1) розраховуються прямі витрати за кожним об'єктом обліку; 2) розподіляються між об'єктами обліку витрати з утримання необоротних активів; 3) визначається собівартість робіт і послуг допоміжних виробництв; 4) розподіляються загальні витрати; 5) списується частина витрат бджільництва на запилення сільськогосподарських культур; б) розподіляються загальновиробничі витрати; 7) визначається загальна сума виробничих витрат за об'єктами обліку; 8) визначається собівартість продукції рослинництва, тваринництва тощо.

4. Існуючий порядок обліку роботи вантажного автотранспорту як допоміжного виробництва у сільськогосподарських підприємствах, на наш погляд, має ряд суттєвих недоліків. По-перше, недосконалою є форма Дорожніх листів, які мають ряд декларативних реквізитів і показників, що не застосовуються, або ж дублюються в інших документах. Це робить даний документ громіздким і незручним в обробітку. По-друге, накопичувальні документи і реєстри синтетичного та аналітичного обліку побудовані так, що для складання звітних форм про наявність і роботу автомобілів бухгалтеру потрібно робити додаткові вибірки, тобто спостерігається невідповідність показників обліку звітності і особливо статистичної звітності. По-третє, існуюча система обліку не дозволяє повністю задовольнити потребу в економічній інформації керівництва та власників.

5. Обираючи облікову політику накопичення інформації щодо витрат, підприємство керується різноманітними факторами, які впливають на побудову облікового процесу, а відтак, і на ті класи рахунків, що будуть ним використані. Залежно від розмірів підприємства, галузі діяльності, завдань, що ставляться перед обліком витрат, та під впливом інших чинників, підприємство може внести зміни до свого робочого плану рахунків щодо змісту

рахунків 3-го та 4-го порядку і самостійно визначати рівень аналітичності обліку. Вважаємо доцільним ввести до 2-го класу плану рахунків сільськогосподарських підприємств синтетичний рахунок 29 «Транспортні послуги» та рахунки другого порядку: «Автотранспорт»; «Транспортні роботи тракторів»; «Гужовий транспорт»; «Послуги залученого транспорту».

6. Відомість дефектів на ремонт машини дає змогу отримати фактичні дані про витрати на ремонт за елементами і навіть за датами їх проведення, що дає можливість наглядно виявляти всі відхилення від нормативів. Проте слід зазначити, що за даними відомості дефектів оперативність контролю недостатня, оскільки витрати вже здійснені і вони в ній лише зафіксовані. Тому оперативний контроль за витратами в управлінському обліку доцільно проводити за даними інших документів, що виписуються на основі відомості дефектів. Зокрема, замість виписування відомості дефектів у двох примірниках (перший призначається для ремонтної майстерні – центру відповідальності, де здійснюється контроль за витратами, а другий – для завідувача складу, який на її основі підбирає і відпускає запасні частини і ремонтні матеріали, а після закінчення місяця передає її в бухгалтерію), доцільно скласти її в одному примірнику, а в склад передавати виписану за даними другого і третього розділів лімітно-забірну картку.

7. Часто при проведенні ремонтів виявляється, що окремих деталей у відомості дефектів для заміни не було передбачено, тоді як вони все таки потрібні. У цих випадках доцільно складати окремі, так звані «сигнальні» документи-накладні, які відразу ж засвідчують, що відхилення фактичних витрат від нормативних зумовлені невключенням цих елементів у кошторис. Таким чином, є можливість відразу ж його скоригувати, що підвищує оперативність і точність управлінського обліку.

8. Необхідність створення системи контролю за витратами допоміжних виробництв у сільськогосподарських підприємствах пояснюється рядом причин: 1) діяльність допоміжних виробництв направлена на обслуговування основного виробництва, інших підрозділів підприємства, а також на обслуго-

вування сторонніх юридичних та фізичних осіб; 2) окремі роботи, послуги, продукція допоміжних виробництв складаються з ряду технологічних взаємопов'язаних операцій, в ході яких формуються різні витрати за складом, змістом, звітним періодом тощо; 3) витрати допоміжних виробництв є складовою частиною витрат основного виробництва, отже, впливають на величину собівартості продукції; 4) в основі допоміжних виробництв лежить використання енергоносіїв, ціни на які постійно зростають.

9. Відповідно до особливостей діяльності допоміжних підрозділів можна визначити основні напрямки контролю витрат допоміжних виробництв: 1) контроль за господарськими операціями окремих допоміжних підрозділів з метою правильного розподілу витрат допоміжних виробництв між окремими видами продукції, робіт, послуг; 2) контроль за правильністю віднесення витрат до відповідних звітних періодів, за доцільністю понесених витрат, за складом витрат тощо; 3) контроль за раціональним використанням енергоносіїв, оскільки ціни постійно зростають, що призводить до зростання собівартості продукції; 4) контроль за правильним визначенням собівартості продукції, робіт та послуг допоміжних виробництв.

10. Для створення ефективної системи контролю витрат допоміжних виробництв в складі допоміжних підрозділів сільськогосподарських підприємств пропонуємо виділяти такі центри відповідальності: 1) головний інженер (головний механік) – несе відповідальність за безперебійність функціонування транспортних засобів і за розміри витрат на їх експлуатацію; 2) завідувач ремонтною майстернею – несе відповідальність за обґрунтованість витрат на ремонт, своєчасне виконання ремонтних робіт; 3) головний енергетик – за раціональне використання електроенергії; 4) інженер з водо-, газопостачання – несе відповідальність за використання води, газу, інших ресурсів; 5) інший персонал, який несе відповідальність за рівень продуктивності праці, матеріалоемність виробництва тощо. Визначення центрів відповідальності забезпечить відповідальність осіб за використання ресурсів та за розміри витрат в кожному окремому підрозділі допоміжного виробництва.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Баланюк І. Ф., Борович О. В. Аналіз використання в бухгалтерському обліку витрат діяльності положень та методів економічної науки. Глобальні принципи фінансового, облікового та аналітичного забезпечення аграрного сектора економіки: матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (8-9.11.2018 р.). Вип. 1. Харків: ХНАУ, 2018. С. 7-9.
2. Басманов И. А. Калькулирование себестоимости продукции. Минск: Высшая школа, 2015. 296 с.
3. Белей Г. С. Рейтингова оцінка фінансового стану підприємств АПК як метод обґрунтування управлінських рішень. Ринкова трансформація економіки: стан, проблеми, перспективи. Матеріали IV Міжнародного Форуму молодих вчених. У 2 томах Т. 1. Харків: ХНТУСГ, 2010. С. 166-168.
4. Бедрик Д. К. Учет затрат и калькулирование в обслуживающих производствах. М.: Финансы и статистика, 2015. 314 с.
5. Белова І. М. Управлінський облік в умовах сільськогосподарського виробництва. Сталій розвиток економіки. 2012. №1(11). С. 234-236.
6. Бондаренко Є. Проблеми використання електронних джерел інформації в обліково-аналітичному забезпеченні менеджменту підприємства. Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації. Збірник тез. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка, ТНЕУ», 2011. С. 378-379.
7. Белова І. М. Теоретичні основи облікової політики. Науковий журнал Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. Хмельницький: ХНУ, 2015, № 2, Т. 1 (222). С. 84-90.
8. Бортник Л.К. Нормативный учет затрат на производство. М.: Финансы и статистика, 2016. 64 с.
9. Бочуля Т. В. Системний підхід до впровадження інформаційних систем обліку. Фінансово-економічне, обліково-аналітичне та організаційно-правове забезпечення відтворювальних процесів на шляху до економіки

знань: матеріали Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (25-26.11.2010р.). Чернівці: БДФА, 2010. С. 360-362.

10. Бруханський Р. Ф. Управлінський облік. Навчальний посібник. Тернопіль : ТНЕУ, 2012. 223 с.
11. Бруханський Р. Ф. Послідовність побудови стратегічного управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2014. Вип. 3. С. 16-19.
12. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
13. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Ткаченко Н. М. (6-те вид., доповн. і переробл.). К.: Алерта, 2013. 982 с.
14. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. К.: Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
15. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії / Шило В.П., Верхоглядова Н. І., Ільїна С. Б.: навч.-практ. пос. К.: Кондор, 2011. 172 с.
16. Бухгалтерський облік. Посібн. з викон. практик завдань / За ред. Сахарцевої І. І.: Навчальний посібник. К.: Кондор, 2009. 556 с.
17. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: монографія / В. О. Осмятченко. К.: КНЕУ, 2010. 263 с.
18. Вілсон Р., Хуа В. Бухгалтерский учет и анализ в США: Перевод с англ. – М.: Ист. Сервис, 2010. 432 с.
19. Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерский учет. К.: Скарби, 1998. 383 с.
20. Гуменюк О. О. Взаємозв'язок між звітами в системі фінансової звітності. Інноваційна економіка. 2012. №5. С. 116-119.
21. Дідоренко Т. В. Вектор розвитку активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі. Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки». 2015. Випуск 10, Частина 2. С. 174-177.
22. Дідоренко Т. В. Гносеологічні аспекти формування та розвитку оперативного обліку. Сталий розвиток економіки. 2015. № 2. С. 253-257.

23. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. пособие для вузов / Под ред. Н.Д. Эриашвили. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 783 с.
24. Економіка виробничого підприємства: Навч. посібник / Й. М. Петрович, І. О. Будіщева та ін. К.: Знання, 2001. 405 с.
25. Завитій О. П. Організація і методика економічного аналізу ефективності діяльності аграрних підприємств. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Сталий розвиток економіки. 2015. № 2. С.198-207.
26. Закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (із змінами і доповненнями).
27. Закон України від 22.04.1993 року № 3126-XII «Про аудиторську діяльність» (із змінами і доповненнями).
28. Звітність підприємств: навчальний посібник / Г.М.Давидов; Н.С.Шалімова. К.: Знання, 2010. 623 с.
29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 року (із змінами і доповненнями).
30. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11.08.1994 року (із змінами і доповненнями).
31. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: Монографія. К.: Ельга-Центр, 2002. 360 с.
32. Лень В. С. Фінансовий облік: навчальний посібник. К.: Академія, 2011. 608 с.
33. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом № 132 Міністерства аграрної політики і продовольства України від 18 травня 2001 року.

34. Михалкевич А. П., Белый И. Н. Калькуляция себестоимости продукции в АПК. Учебник. Минск, ООО «Мисанта», 2009. 199 с.
35. Мус Г., Ханшман Р. Бухгалтерський облік: основи - завдання - розв'язання / Пер. з нім. С. Лобачової. К.: КНЕУ, 1999. 368 с.
36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 року).
37. Николаева С. А. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-кост»: теория и практика. М.: Финансы и статистика, 2008. 128 с.
38. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій : колект. моногр. / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло, І. М. Белова та ін. Тернопіль : Осадца Ю. В., 2017. 388 с.
39. Осадча Г. Г., Рощина О. М. Допоміжні виробництва та альтернативні методи розподілу їх витрат. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2015. С. 157-160.
40. Палий В. Т., Вил Р. В. Управленческий учет. М.: ИНФРА 2007. 480 с.
41. Палюх М.С. Оцінка стану та використання основних засобів в аграрному секторі економіки. Сталий розвиток економіки. Міжнародний науково-виробничий журнал. 2`2015. Тернопіль: Білоцерківський національний аграрний університет, 2015. С. 208-214.
42. Палюх М.С. Недоліки інформаційного забезпечення менеджменту у світлі класичної теорії обліку. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету / За ред. М. Ф. Кропивка. Мелітополь: Люкс, 2012. № 2 (18), том 3. С. 246-255.
43. Первинний та аналітичний облік на підприємстві : навч. посіб. / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. Тернопіль : Астон, 2005. 464 с.
44. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений нака-

- зом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (із змінами і доповненнями).
45. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755-VI (із змінами і доповненнями).
 46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (з змінами і доповненнями).
 47. Пушкар М. С. Теоретичні основи бухгалтерського обліку. Тернопіль: Карт-бланш, 2005. 167с.
 48. Пуцентейло П. Р. Моделювання оптимізації виробничої структури аграрних підприємств. Інноваційна економіка. 2012. № 11 (37). С. 43-50.
 49. Пуцентейло П. Р. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства. Сталий розвиток економіки. 2015. № 1 (26). С. 168-174.
 50. Рябий Є. І. Облік в сільськогосподарських підприємствах. Навчальний посібник. 2009. 107 с.
 51. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: Учебник. Минск.: ИП «Экоперспектива», 2007. 335 с.
 52. Скирпан О. П., Палюх М. С. Фінансовий облік: Навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 407 с.
 53. Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991. 400 с.
 54. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. 3-тє видадання, перероблене і доповнене. К.: КНЕУ, 2000. 578 с.
 55. Спільник І. В. Сутність обліку та актуальність вивчення його історії. Прикладна економіка – від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.). Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. С. 166-169.
 56. Спільник І. В., Ярощук О. В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях. Економічний аналіз: збірник наукових праць. 2018. Том 28. № 2. С. 182-190.

57. Спільник І. В., Палюх М. С. Суб'єктивний фактор і ризику в аналітичній діяльності бухгалтера. Інтеграційна система освіти, науки і виробництва в сучасному інформаційному просторі: матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф. 31 травн. 2018 р. Тернопіль : Крок, 2018. С.127-129.
58. Управленческий учет. Учебное пособие / Войнаровский А. Л., Кубелко А. А., Трач В. Т., Штейман А. Б. М.: ИНФРА-М, 2011. 480 с.
59. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: Підручник. Київ: Знання-Прес, 2002. 253с.
60. Фінансова діяльність суб'єктів підприємництва: навчальний посібник / О. М. Кравчук, В. П. Лещук. К.: Центр учбової літератури, 2010. 504 с.
61. Чернелевський Л. М., Беренда Н. І. Аудит. Навчальний посібник. К.: Міленіум, 2010. 466 с.
62. Шиляев Н., Кравчук О. Методи оцінки впливу середовища функціонування на допоміжне виробництво. Вісник Хмельницького національного університету. 2005. № 6, Т. 1. С. 67-70.
63. Шкашко Ж.Л. Оперативний (управлінський) облік і аналіз діяльності агропідприємств. Луганськ, 2008. 310 с.
64. Шумпетер Й. Теория экономического развития: Пер. с нем. / Общ. ред. А. Т. Милицовского. М.: Прогресс, 2008. 424 с.
65. Brukhanskyi R. F. The process of intellectualization of strategic financial accounting on the basis of accounting engineering. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Вип. 2. С. 18-24.
66. Brukhanskyi R. F., Furman O. Ye. Accounting information positioning of agrarian business socio-economic strategy. Науковий вісник Полісся. 2017. № 1 (9), ч. 1. С. 72-79.
67. Brukhanskyi R. F. Expansion of accounting subject : strategical aspect. Economics, management, law : realities and perspectives : Collection of scientific articles. Les Editions L'Originale, Paris, 2016. P. 320-325.
68. Tchale H. Quantitative Value Chain Analysis. Policy Research Working Paper. 2010. № 5242. 59 p.
69. Ward K. Strategic management accounting. Routledge, 2012. 307 p.