

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ ІНСТИТУТ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

МИХАЙЛИШИН НАДІЯ ПЕТРІВНА

ОБЛІК, ОПЕРАТИВНИЙ КОНТРОЛЬ ВИГРАТ
ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОВІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ БУРЯКІВНИЦТВА

/ на прикладі бурякосіючих господарств
Тернопільської області /

08.00.12 - Бухгалтерський облік, контроль і аналіз
господарської діяльності

Дисертація на здобуття
наукового ступеня кан-
дидата економічних наук

Науковий керівник -
д.е.н., академік
ЛИГВИН Ю.Я.

ТЕРНОПІЛЬ - 1994

З М І С Т

ВСТУП	3-3
I. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ СОБІВАРТОСТІ І ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ В БУРЯКІВНИЦТВІ.	
1.1. Економічна суть і принципи формування собівартості продукції буряківництва.	9-24
2.2. Економічна характеристика галузі, її роль і значення в умовах переходу до ринку.	24-33
1.3. Особливості сільськогосподарського виробництва і їх вплив на організацію обліку в буряківництві.	33-43
II. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ БУРЯКІВНИЦТВА.	
2.1. Критична оцінка номенклатури і змісту статей витрат на виробництво продукції буряківництва.	44-64
2.2. Вдосконалення обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції буряківництва.	65-93
2.3. Облік витрат та калькулювання собівартості продукції із застосуванням ЕОМ.	93-109
III. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ЗА СОБІВАРТОСТЮ ПРОДУКЦІЇ БУРЯКІВНИЦТВА.	
3.1. Види, функції економічного контролю та його місце в господарському механізмі.	110-118
3.2. Оперативний контроль витрат на виробництво в буряківництві.	119-135
ЗАКЛЮЧЕННЯ.	136-145
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ.	146-157
ДОДАТКИ.	158-173

ВСТУП

Україна знаходиться на початковій стадії переходу економіки до ринкових відносин. Продовжує ще функціонувати командно-адміністративна модель економіки, створена на основі державної власності. В той же час перехід до ринкових відносин сприяє поступовому перетворенню частини державних підприємств в акціонерні товариства, в товариства з обмеженою відповідальністю, створенню малих підприємств з приватною власністю, фермерських /селянських/ господарств, підприємств за участю іноземного капіталу. Роздвоєння економіки на державний і приватний сектори є головним аргументом дослідження собівартості продукції з точки зору функціонування змішаної моделі господарювання - державного регулювання в поєднанні з елементами ринкових механізмів.

Глибокі зміни в методах господарювання визначають необхідність зростання ролі вартісних показників: вартості, собівартості, прибутку. Собівартість є однією з найбільш важливих вартісних категорій, що відображає ефективність використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Саме цей показник реагує на всі зміни, які відбуваються у виробничому процесі.

Ставлення до показника собівартості продукції у різних економістів неоднозначне. Висловлюються різні точки зору про включення в неї тих чи інших витрат. Тому питання про суть категорії собівартості, її необхідність на даному етапі переходу до ринку, а також визначення кола витрат, що включаються в неї, є актуальним. Всі ці теоретичні положення - відправний пункт для розгляду практичних питань постачавки і реалізації обліку і оперативного контролю витрат виробництва, визначення собівартості продукції.

Облік витрат виробництва займає центральне місце в системі обліку і контролю. Не починається там, що в нових умовах господа

рвання кожне підприємство, кожен структурний підрозділ повинні володіти повною інформацією про рівень і структуру поточних витрат на виробництво продукції. Адже без такої інформації неможливо виявити результати господарської діяльності. В той же час облік витрат виробництва дає необхідну інформацію для обчислення собівартості виробленої продукції.

Слід відзначити, що для ефективного використання показника собівартості продукції керівництвом господарства в умовах перехідної економіки сільськогосподарських підприємств до ринку важливим є наявність планової і облікової інформації для встановлення ціни на кінцевий продукт не по закінченні процесу виробництва, а в більш короткий проміжок часу – місяць, квартал, ін. Це дасть змогу оперативно визначити прибутковість чи збитковість виробництва, а, отже, підвищити оперативність і аналітичність облікових даних. Існуюча система обліку витрат виробництва не дає повної і об'єктивної інформації про величину всіх витрат у межах встановленої номенклатури протягом року, що ставить великі перешкоди на шляху прогнозування майбутньої ціни на продукцію, робить її необгрунтованою, такою, яка не орієнтує підприємця на прибутковість його виробництва. Це вимагає пошуку нових, більш прогресивних методів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в сільськогосподарському виробництві.

В розробку методологічних питань обліку витрат виробництва, оперативного контролю і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції зробили внесок Білий І.М., Литвин В.Я., Линник В.Г., Гайдучкя П.І., Сопко В.В., Штенгольд М.З., Радостовець В.К., Шатковська Л.С. та інші вчені. Проте, при переході до ринку змінюються умови організації виробництва, що вимагає нових підходів до вирішення облікових проблем, які повинні відповідати

вимогам управління при кожній формі господарювання і сприяти їх зміцненню і розвитку. Жоден з цих вчених не розглядав показник собівартості стосовно до нових умов переходу сільського господарства України до ринку. Актуальність і невирішеність даної проблеми на сучасному етапі розвитку сільськогосподарського виробництва і зумовило вибір теми дисертаційного дослідження.

Предмет і об'єкт дослідження. Предметом дослідження є методологія обліку витрат виробництва, оперативного контролю і калькування собівартості продукції буряківництва в період переходу економіки сільського господарства до ринкових відносин.

В ролі об'єкта дослідження виступають буряківнічі господарства Тернопільської області.

Мета і завдання дослідження. В дисертації поставлено за мету дослідити і критично оцінити діючу практику побудови обліку, оперативного контролю витрат виробництва і калькування собівартості продукції буряківництва, теоретично обґрунтувати і розробити пропозиції по вдосконаленню їх методології і організації в частині виробничих витрат при різних формах господарювання.

Досягнути поставлену мету передбачається шляхом вирішення таких завдань:

- визначити місце витрат виробництва в формуванні собівартості продукції і роль останньої в управлінні галуззю в умовах переходу до ринку;
- обґрунтувати економічну суть собівартості і склад витрат, що її формує, доцільність розробки і застосування нової методи її визначення в буряківництві;
- розкрити економічний потенціал галузі в умовах переходу до ринку;
- вивчити особливості сільськогосподарського виробництва і

казати їх вплив на організацію обліку витрат і визначення собівартості продукції буряківництва;

- обґрунтувати пропозиції по вдосконаленню номенклатури статей витрат, що відображають технологічні особливості галузі буряківництва;

- розробити пропозиції по вдосконаленню обліку витрат, методи калькулювання собівартості продукції з урахуванням специфіки галузі;

- запропонувати конкретні пропозиції по організації обліку витрат і визначенню собівартості продукції буряківництва в умовах стосування персональних ЕОМ;

- визначити місце і роль внутрігосподарського контролю, розглянути його форми і їх розвиток на сучасному етапі;

- внести пропозиції по вдосконаленню оперативного контролю витрат виробництва в буряківничих господарствах.

Методологія і методи дослідження. Методологічною основою дослідження є положення діалектичного методу пізнання природи і суспільства, економічної теорії стосовно до проблем обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. В процесі дослідження вивчались праці вчених-аграрників України і СНД, нормативні документи Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України.

Основний принцип в дослідженні проблеми удосконалення організації обліку, оперативного контролю виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції - системний підхід до визначення цілей і завдань по збору і аналізу фактичного матеріалу і узагальненню результатів теоретичного і практичного плану, розробок провідних вчених. При обробці матеріалів використовувались методи спостереження, вибірки, групування, узагальнення, порівняльної оцінки та інші.

Наукова човязна дослідження полягає у визначенні нового підходу до побудови обліку витрат на вирощування цукрових буряків, розробці нової методики обліку, оперативного контролю виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в умовах переходу до ринкових відносин, застосування якої сприятиме посиленню оперативності і ефективності обліку і контролю витрат в буряківництві.

В результаті проведеного дослідження були одержані теоретичні і практичні результати, які мають певну наукову новизну:

- обґрунтовано коло витрат, які включаються в склад собівартості продукції;
- вдосконалено номенклатуру статей витрат з урахуванням технологічних особливостей галузі буряківництва;
- внесено уточнення в методику визначення собівартості продукції буряківництва з урахуванням цукристості;
- розроблено методику обліку витрат за місцями їх виникнення центрами відповідальності;
- запропоновано форму карточки нормативної собівартості в умовах нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- запропоновано форму калькуляційного листка;
- розроблено систему облікових реєстрів для розчленованого обліку витрат виробництва в буряківництві в умовах застосування персональних ЕОМ;
- показано роль, значення і основні напрямки розвитку внутрігосподарського контролю виробничих витрат в буряківництві;
- запропоновано систему оперативного контролю витрат в буряко-сіючих господарствах, яка дає змогу більш ефективно здійснювати витрати, сприяє зниженню собівартості продукції і підвищенню ефективності галузі.

Апробація і впровадження результатів дослідження. Результат проведеного дисертаційного дослідження можна використовувати при організації обліку, оперативного контролю в бурякосіючих господарствах в умовах переходу до ринку. Вони пройшли апробацію в агрофірмі "Поділля" Тернопільського району Тернопільської області та прийняті для впровадження в господарствах Тернопільської області, що підтверджується відповідними довідками. Крім того деякі з них впровадчено в навчальний процес кафедри бухгалтерського обліку і аналізу в АПК ЦІНГу при читанні курсу "Калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств".

Апробація одержаних результатів знайшла втілення також і в наукових доповідях, з якими виступала на щорічних науково-практичних конференціях професорсько-викладацького складу Тернопільського інституту народного господарства за підсумками науково-дослідницької роботи за рік, а також конференціях обласного значення "Методологія бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності" /1992 р./, "Організація бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах переходу до ринкової економіки" /1993 р./. Виступи опубліковані в тезах доповідей учасників цих конференцій.

За наслідками проведеного наукового дослідження опубліковано роботи, загальним обсягом 1, друкований аркуш.

Обсяг і структура роботи. Дослідження питання вдосконалення обліку і оперативного контролю виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції визначило структуру і зміст дисертації. Вона складається із вступу, трьох глав, висновків, списку використаної літератури з 144 назв, 5 додатків. Дисертація викладена на 173 сторінках машинописного тексту через два інтервали, містить 16 таблиць, 5 малюнків, 2 схеми.

ГЛАВА I. ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ СОБІВАРТОСТІ І ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ В БУРЯКІВНИЦТВІ.

I.1. Економічна суть і принципи формування собівартості продукції буряківництва.

Ринкові умови господарювання вимагають перегляду традиційного ставлення до показника собівартості продукції. Більшість сільськогосподарських підприємств спрямовують зусилля на одержання максимального ефекту від своєї виробничої діяльності, що в основному досягається шляхом встановлення таких цін на продукцію, які б забезпечили їм відповідний рівень рентабельності. Однак, ріст цін не може відбуватися до безкінечності. Завдання полягає в забезпеченні певної прибутковості через застосування економічних методів господарювання. Одним із шляхів, що дають можливість виготовляти конкурентноспроможну продукцію є здешевлення процесу її виробництва. Постійний оперативний контроль за формуванням собівартості продукції є невід'ємною складовою всієї сучасної фінансово-господарської діяльності.

Підвищення ефективності виробництва на рівні будь-якої галузі суспільного виробництва, в тому числі й сільського господарства, означає зникнення собівартості продукції. Поряд з тим, збільшення виробництва продукції на кожну одиницю витрат рівнозначне їх зменшенню і створенню додаткових матеріальних і трудових ресурсів для розширення обсягів виробництва продукції і валового доходу. Отже, собівартість продукції виступає в системі економічних показників, що характеризують підвищення ефективності, не як рівнозначний поряд з іншими, а як найважливіший і узагальнюючий показник усієї виробничо-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства.

Проте, ставлення до цієї категорії на різних етапах розвитку

нового суспільства суттєво змінилося. Показник собівартості входив в число показників, що затверджувалися директивними органами, то вилучався з їх числа.

В Україні склад витрат, які включаються в собівартість продукції, регулюється державою Основними положеннями про склад витрат виробництва /обігу/ і формування фінансових результатів на підприємствах і в організаціях України / Постанова КМУ від 19 вересня 1993 року № 764 /. До затвердження вказаного документу склад витрат, що включалися в собівартість продукції визначався галузевими інструкціями, які узгоджувались з колишнім Держпланом і Міністром СРСР, виходячи з економічної ситуації і пріоритетності окремих директивних показників. До 1965 року таким показником була собівартість, тому до її складу включалося широке коло витрат як посередньо пов'язаних з процесом виробництва, так і не завжди пов'язаних. В тих умовах самокупність підприємств і можливість забезпечення розширеного відтворення на основі прибутку підмінялось механізмом перерозподілу засобів з боку держави. Останнє виходило не з принципів створення умов максимальної рентабельності на основі прибутку, а з функціонування конкретного підприємства з метою виробництва необхідного для суспільства продукту навіть при збитковості самого підприємства. Коли пріоритетність перетнула до прибутку /що було викликано об'єктивними економічними умовами/, знову частина витрат, які раніше включалися в склад собівартості продукції, знову почали включатися в прибуток з метою посилення контролю за ними. У відповідності із сьогоденною податковою політикою держави, для максимального одержання податків, ними обкладається не прибуток, а доход. В зв'язку з цим, держава суб'єктивно в законодавчому порядку визначає склад матеріальних і прирівнених до них витрат, які слід відносити не на собівартість, а на прибуток, збільшуючи таким чином суму доходу, що обкладається.

З метою залучення більшої кількості джерел для формування бюджету з'явилися нові види прирівнених до матеріальних витрат, таких як: відрахування в фонд ліквідації наслідків Чорнобильської аварії, в фонд зашкрятування, економічною природою яких є прибуток.

Ставлення різних економістів до показника собівартості не є однозначним. Одна група економістів вважає, що роль і значення показника собівартості продукції зростає в зв'язку з переходом сільськогосподарських підприємств на самофінансування і ринкові відносини. Інша - дотримується тієї точки зору, що в сучасних умовах можна обійтися без показника собівартості продукції.

М.Ф.Бичков зазначає: "Що стосується собівартості продукції, яка виробляється в селянському господарстві, то вона не має економічного змісту. Вона обходиться виробництво і продукції - це є маршійна тасмнина. Крім того, діючі методи визначення собівартості різних видів продукції складні за своїм технічним виконанням, а достовірність їх формування підлягає сумніву" /18, с.37/.

Н.А.Ланін, А.С.Булат /92, с.42/ вважають, що в умовах поглиблення госпрозрахункових відносин і широкого розповсюдження обрані показники собівартості одиниці продукції втрачає свою актуальність.

Більшість вчених-економістів стоять на інших позиціях. Н.Т.Пкін, А.С.Ульянова, Т.І.Осипова зазначають, що без визначення довірливої і реальної собівартості продукції змінення госпрозрахунку неможливе, тому що "собівартість продукції як синтетичний показник характеризує ступінь використання виробничих ресурсів і є важливою базою формування цін і одним з показників ефективності виробництва" /126, с.23/.

В.П.Петров пише, що фактична собівартість продукції потрібна не тільки для визначення фінансових результатів і рівня рентабельності по видах продукції, що виробляється, але й, і перш за все для реальної оцінки об'єктів обліку в господарстві" /94, с.16/.

Ф.П.Басін вважає, що " в нових умовах господарювання зростає значення показника собівартості продукції як одного з основних оцінкових і фондоутворюючих показників" /26,с.16/.

На думку В.Ф.Палія та А.І.Плейбака /30,с.35; 126,с.9/, в умовах роботи підприємств по другій моделі госпрозрахунку показник собівартості продукції не втрачає своєї значимості.

За використання показника собівартості виступає і Віллий І. Він визначає, що "собівартість продукції потрібно визначати в системі рахунків бухгалтерського обліку на всіх підприємствах незалежно від форми госпрозрахунку, що застосовується" /14,с.43/.

Як видно із викладеного вище, жоден з авторів не визначає конкретної собівартості в нових умовах економічної кризи нашої держави в умовах переходу її економіки до ринкових відносин.

На наш погляд, значення собівартості продукції в умовах переходу до ринку зростає. Собівартість показує в що обходиться даному підприємству виробництво і збут продукції, в ній найбільш точно відображаються зміни, що відбуваються у виробничо-господарській діяльності підприємства.

На сучасному етапі все ширшого розвитку набувають оренда, кооператив, малі підприємства, акціонерні товариства, спільні підприємства, різного роду аграрно-промислові об'єднання. Тому необхідно своєчасно визначати, з яких витрат складається вироблена продукція, скільки витрачено живої і уречевленої в засобах виробництва праці. Щоб вивести економіку України з кризового стану потрібно знижувати собівартість, а не підвищувати ціни, оскільки саме на основі собівартості, а не за рахунок ціни, формується реальний прибуток підприємства. Тільки зниження собівартості продукції веде до ступення не фіктивної, а реальної економії живої і уречевленої праці. Крім того, в умовах ринкових відносин забезпечити стабільну економіку можна тільки шляхом постійного зниження витрат виробництва і

підвищення якості продукції.

Собівартість значною мірою впливає на прибуток і на сьогоднішній день є одним показником серед тих, що використовуються в господарській практиці, який дає загальну характеристику витрат всіх виробничих ресурсів на одержання продукції.

В умовах ринкової економіки зростатиме роль таких оцінкових показників як прибуток і рентабельність, які відображають ефективність виробництва в найбільш узагальненому вигляді. Вони характеризують фінансово-економічні результати виробничої діяльності підприємства. Використання їх для оцінки ефективності виробництва, однак, не змінює значення показника собівартості. Собівартість є основою для визначення цих показників при будь-якій методичній розрахунку і тим самим в значній мірі визначає їх величину і динаміку / внаслідок прямого впливу на їх формування, а також опосередковано через грошову оцінку, оскільки собівартість лежить в основі ціноутворення/. Вільні ціни встановлюються самим товаровиробниками. Основний регулятор ціни - закон відповідності пропозиції і попиту. Максимальний рівень ціни визначається попиту а мінімальний - собівартістю продукції. І незважаючи на те, що в умовах ринку показник собівартості буде викликати економічний інтерес тільки для товаровиробника, визначення собівартості продукції необхідне хоча б тому, що від неї залежить початкова ціна на продукцію. Отже, без визначення показника собівартості продукції не можна реально оцінити ефективність виробництва, доцільність і конкурентоспроможність господарства на ринку, бо нічого буде порівнювати з ринковою ціною на цю продукцію.

Посилення ролі показника собівартості дасть можливість своєчасно і в потрібному напрямку впливати на формування прибутку і рентабельності підприємств і тим самим слугуватиме засобом підвищення ефективності виробництва.

Необхідність використання показника собівартості зумовлено ще й тим, що в ньому найбільш тісно поєднуються інтереси самого окремого виробничого колективу, його підрозділів із загальнонаціональними інтересами, бо цей показник містить в собі як господарський аспект, так і народногосподарський аспект оцінки ефективності виробництва.

Використання собівартості продукції для оцінки діяльності окремих виробничих підрозділів в сучасних умовах господарювання дуже важливо. Собівартість дає можливість правильно охарактеризувати роботу будь-якого виробничого підрозділу по мобілізації внутрішніх резервів, економії матеріальних цінностей і досягненню певних результатів при мінімальних витратах, а також виявити міру участі кожного з них в досягненні загальногосподарських результатів.

Опнієм з переваг показника собівартості є те, що із всіх показників, що використовуються в господарській практиці, він найбільш чутливий до будь-яких змін в організації виробництва / рівня механізації, впровадження нової техніки, технології, переворотних методів праці, культура ведення виробництва, продуктивність праці ін./. В цій своїй якості собівартість дає можливість правильно оцінювати ефективність заходів, що проводяться. Особливо важлива її роль в оцінці ефективності впровадження нової техніки і технології раціональних форм організації виробництва.

Для того, щоб мати чітку уяву про окупність продукції, необхідно володіти оперативною інформацією про виробничі витрати, процес формування собівартості продукції. Сучасні умови господарювання вимагають оперативного регулювання собівартості продукції. Деколи швидкість одержання необхідної інформації про витрати важливіша, ніж абсолютна точність. Чим оперативніше надходить інформація, тим швидше усвідомлюються і вирішуються проблеми. Узагальнена інформація

про минулі витрати не дає можливості передбачити, що в майбутньому матимуть місце такі ж витрати, особливо в умовах сільськогосподарського виробництва, особливістю якого є залежність від багатьох природних факторів.

Отже, собівартість продукції – один з найважливіших узагальнюючих якісних показників ефективності виробництва, особливо в умовах переходу економіки до ринку, що дає можливість здійснювати контроль за витратами виробництва і оцінювати результати фінансової діяльності підприємства.

Щоб науково обґрунтувати практичні питання обліку витрат, значення собівартості продукції і їх вдосконалення, необхідно, перш за все, вяснити економічну суть показника собівартості. Насу думку, сьогоднішньому стану справ в економіці найбільше відповідає визначення суті собівартості, дане І.С.Манкевичесом: "Собівартість продукції – це частина вартості, що дорівнює вартості витрачених засобів виробництва, частині вартості необхідного продукту і частині вартості додаткового продукту, яка виступає в певній формі і є частиною ціни продукту, за рахунок якої покриваються витрати на його освоєння, виробництво, реалізацію і яка виражає певні виробничі відносини" /78, с.39/.

Суть собівартості продукції сільськогосподарських підприємств як економічної категорії полягає в тому, що вона акумулює в собі грошову форму всі витрати підприємства, покриття яких необхідне для здійснення процесу простого відтворення матеріальних благ в конкретних умовах. Ця категорія характеризує витрати конкретного підприємства на виробництво і реалізацію продукції. Разом з тим, вона є формою відтворення витрат з виручки від її реалізації. Тобто, собівартість не тільки включає витрати на виробництво і реалізацію продукції підприємства, але й розкриває економічний механізм відтворення цих витрат.

На нашу думку, при вивченні економічної суті категорії собівартості потрібно враховувати, що, по-перше, цю категорію не можна розглядати у відношенні від її основи - витрат виробництва і по-друге, що вона повинна характеризувати ті виробничі відносини, виявом яких є.

В сільськогосподарському виробництві існує об'єктивний зв'язок між вартістю і собівартістю продукції, оскільки в їх основі лежить праця. Тому собівартість продукції в середньому в галузі складає основну частину вартості.

Вартість - категорія товарного виробництва, в умовах якої вона виступає загальною формою виразу витрат суспільної праці /минулої і живої/, втіленої в продуктах. Процес формування вартості - це процес споживання суспільної праці, пов'язаний з використанням засобів виробництва і людської праці.

В процесі виробництва створюється вартість продукції, яка складається з перенесеної вартості засобів виробництва і нової вартості, створеної живою працею. Величина вартості визначається кількістю праці, необхідної для виробництва продукту.

Багато економістів займаються дослідженням економічної природи категорії вартості. Розглядається питання визначення вартості товарів в грошовому виразі, що, на нашу думку, теоретично можливо. Але на практиці кожне підприємство тільки на основі своїх облікових даних не може самостійно облічувати і розподіляти у вартісному виразі всю працю зайнятих на ньому робітників, тобто воно позбавлене можливості визначати рівень індивідуальної вартості своїх товарів. Кожне підприємство може облічувати, планувати в грошовому виразі лише ті витрати виробництва, які воно оплачує.

Величина вартості реалізується через собівартість. Вартість і собівартість - величини змінні і вони змінюються в залежності від продуктивності праці, економії сировини, матеріалів та інших

чинників. Собівартість – це синтетичний показник, що характеризує в загальному вигляді стан господарської діяльності підприємства.

Важливість вартісного вимірювання витрат виробництва окремих підприємств шляхом використання категорії собівартості полягає ще й в тому, що остання відображає витрати з точки зору нагромадження і дає можливість одночасно судити про рівень дійсних витрат і про правильність розподілу новоствореної вартості на її споживання і суспільні фонди – фонд нагромадження і резервний фонд.

Щоб привернути увагу до проблем вартості і собівартості продукції і її нової ролі в умовах ринку, наводимо таблицю різних точок зору економістів-аграрників щодо включення в собівартість продукції чи виключення з неї елементів чистого доходу (таблиця I).

Як бачимо з наведеної таблиці, і до сьогоднішнього дня серед економістів, що займаються питанням дослідження витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, відсутня єдина думка про зміст категорії собівартості, склад витрат, що включаються в неї. Головним чином доводилась протилежність віднесення до складу виробничих витрат деяких елементів чистого доходу суспільства.

Як показали наші дослідження, в трактуванні даного питання визначилось дві точки зору. Прихильниками першої позиції / Ш.Я.Іурцький, В.А.Нервущин, Я.М.Мантор, Н.М.Студенкова та ін./ стверджують, що в собівартість продукції необхідно включати всі витрати, в тому числі й елементи додаткового продукту. Так, на думку професора І.М.Білого, "вказані витрати включають в собівартість продукції, тому що вони є умовою виробничого процесу, складовою частиною авансованих засобів, і, отже, їх відшкодування слугить економічною основою забезпечення простого відтворення" /14, с.17. Економісти даної групи розглядають індивідуальні витрати виробництва як витрати засобів виробництва, оплату праці і певні елементи додаткової вартості / $C + V$ / частина м/.

Таблиця I. I

ТОЧКИ ЗОРУ ЕКОНОМІСТІВ НА ВИКЛЮЧЕННЯ ЕЛЕМЕН-
ТІВ ЧИСТОГО ДОХОДУ В СОБІВАРТІСТЬ ПРОДУКЦІЇ.

Прізвища економістів	Виключення елементів чистого доходу в собівартість продукції	Виключення елементів чистого доходу із собівартості продукції
1. Абрамов А.І.		+
2. Андрес Е.		+
3. Аксененко А.Ф.		+
4. Білий І.М.	+	
5. Белебега І.О.		+
6. Вараза О.П.	+	
7. Грінман Г.І.	+	
8. Кантор Л.І.	+	
9. Котов Г.Г.		+
10. Лаврентьев В.Н.		+
11. Ламикін І.О.		+
12. Литвин Ю.Я.	+	
13. Линник В.Г.	+	
14. Первушин В.П.		+
15. Пізенгольц М.З.	+	
16. Радостовець В.К.	+	
17. Романенко І.Н.		+
18. Синева Н.І.	+	
19. Струмилін С.Г.	+	
20. Студенкова Н.М.	+	
21. Сук Л.К.	+	
22. Турецький Ш.Я.	+	
23. Фабричнов А.М.	+	
24. Яроменко В.П.	+	

Інша група економістів /В.П.Петров, І.А.Ламикін, Е.Андрєс/ вважають, що в склад собівартості сільськогосподарської продукції необхідно включати витрати виробництва без елементів чистого доходу. На їх думку, включення елементів чистого доходу в склад собівартості продукції веде до штучного завищення виробничих витрат зменшення величини чистого доходу. Окремі автори вважають, що витрати, віднесені на рахунок чистого доходу, не мають безпосереднього відношення до виробничого процесу, не обумовлені технологією і організацією виробництва і є елементами додаткового продукту які недоцільно включати в собівартість продукції, оскільки вони повинні покриватися за рахунок чистого доходу.

Процес відтворення суспільного продукту на конкретних підприємствах пов'язаний із витратами, які зумовлені технологічним процесом виробництва певних видів продукції. Крім того, сільськогосподарські підприємства витрачають частину засобів на створення централізованих державних фондів. Підприємства включають в собівартість продукції окремі види витрат, які за своїм економічним змістом не є витратами виробництва і не викликані технологічною необхідністю. До цих витрат належать: страхові платежі, нарахування на заробітну плату по соціальному страхуванню, витрати на підготовку кадрів та інші невиробничі витрати.

Вважаємо, що в нових економічних умовах господарювання слід дати обґрунтовану оцінку включенню в склад собівартості продукції перш за все процентів по короткотермінових позиках, відрахувань на всі види страхування і орендної плати.

В собівартість слід включати проценти по короткотермінових позиках. В зв'язку із залученням у виробничий процес додаткових засобів, за своїм економічним змістом проценти за кредит є додатковими витратами підприємства. В сільськогосподарських підприємствах протягом року спостерігаються значні коливання в потребі

грошових засобів, що пов'язано з сезонним характером виробництва. Одержання банківського кредиту сприяє неперервності процесу виробництва. Тому відшкодування витрат, пов'язаних з оплатою процентів за кредит є економічною основою простого відтворення, що свідчить про необхідність їх включення в собівартість продукції.

Найбільш спірним на сьогоднішній день залишається питання про включення в склад собівартості продукції відрахувань на соціальне страхування. Це пов'язано з тим, що вони з джерела, покликаного забезпечити потреби підприємства, перетворилися в джерело покриття витрат держави на соціальні програми. 50% перераховується в пенсійний фонд, 12% - об'єму профспілки, а в розпорядженні підприємства залишається лише те, що пов'язане із актами підприємства на рахунку 60 "Розрахунки по страхуванню" та інше. Таким чином, відрахування на соціальне страхування перестали бути для підприємств елементом відтворення робочої сили, а, отже, і умовою простого відтворення. Тому ми вважаємо, що на собівартість слід відносити лише ту частину відрахувань, яка залишається підприємству, а ту, що вилучається - за рахунок прибутку.

В умовах розвитку ринкових відносин широкого розповсюдження набули різні види об'єднаних. За своєю економічною природою об'єднана плата є обов'язковою умовою виробництва. Тому вона повинна в повному обсязі включатися в собівартість продукції.

Одним з елементів чистого доходу суспільства є страхові платежі. В умовах переходу сільськогосподарських підприємств до ринкової господарської зв'язки будуть головним чином за принципом плати. В зв'язку з цим, ми вважаємо, що в собівартість продукції доцільно включати витрати на страхування всього майна, бо страховий фонд має єдиний економічний зміст і повинен створюватися за рахунок необхідного продукту. Тільки повний його розмір буде достатнім для відтворення вартості майна підприємства, яке загинуло внаслідок

док стихійного лиха.

Вимагав вдосконалення і порядок обліку недостач понад норм природних втрат і втрат від псування матеріальних цінностей, к винні особи відсутні. Більшість економістів /6/, с.17; 8/, с.37 дотримуються тієї точки зору, що недостачі є втратами вже свого ного доходу, а не витратами виробництва. Віднесення цих витрат собівартість продукції веде до її викривлення. Тому ми провадимо ся до думки виденазваних авторів про необхідність відкодування вказаних витрат з доходу підприємства.

Досліджуючи дане проблемне питання, слід сказати, що згідно позиції другої групи економістів, в умовах ринку собівартість і явиться справді прийнятним показником для госпрозрахункових підрозділів / ланок, бригад / і чим більше втрат і невиробничих втрат буде списано на збитки, тим буде нижчою собівартість продукції. Але це не стимулює працівників виробничих підрозділів до зменшення собівартості, а, навпаки, є способом приховування недоліків створюючи при цьому видимість благополуччя в їх роботі.

Звичайно, зниження собівартості забезпечує підвищення ефективності виробництва, але знижувати собівартість продукції необхідно за рахунок економії сировини, матеріалів в процесі виробництва, скорочення втрат і підвищення якості продукції, а не за рахунок виключення невиробничих витрат і втрат.

Підсумовуючи вищесказане, слід визначити, що ми поділяємо точку зору першої групи економістів. Собівартість продукції дійсно можна подати формулою $C + V + \text{частина } M$. Але при цьому необхідно точно визначити, які з елементів чистого доходу повинні бути включені в собівартість продукції. Не повинно бути місця в складі собівартості тим витратам, які пов'язані з нерациональним, нерозумним використанням засобів. Вони повинні покриватися за рахунок фінансових результатів або винних осіб. В склад собівартості про

дукції необхідно включати лише ті витрати, які забезпечують процес простого відтворення в незмінному масштабі / проценти по короткотермінових кредитах, страхові платежі /.

Отже, категорію собівартості в сільськогосподарському виробництві необхідно розглядати як вираз в грошовій формі поточних витрат підприємства на виробництво продукції. В склад собівартості повинні включатися витрати, пов'язані з технологією виробництва і його управлінням, витрати по реалізації продукції, невиробничі витрати, які виникають безпосередньо в процесі виробництва і поза виробничі витрати, що є передумовою і необхідною умовою виробництва.

Показник собівартості продукції потребує подальшого вивчення бо ринок вимагає об'єктивного встановлення реалізаційних цін на сільськогосподарську продукцію і, зокрема, на продукцію буряківництва, правильного формування прибутку і визначення рівня рентабельності галузі.

Собівартість продукції буряківництва включає в себе такі витрати: витрати, пов'язані з використанням в процесі виробництва ці, основних фондів, матеріальних засобів /насіння, добрива та електроенергії, води, а також інші витрати, пов'язані з технологією виробництва; загальновиробничі витрати; витрати, пов'язані з вдосконаленням технології і організації виробництва, що здійснюються в ході виробничого процесу /крім витрат, що здійснюються з рахунок капітальних вкладень/, підвищення якості продукції; витрати на покращення умов праці і техніки безпеки; витрати на відтворення і капітальний ремонт основних фондів, які включаються в собівартість продукції у формі амортизаційних відрахувань від вартості основних фондів /за встановленими нормами/; невиробничі витрати /витрати продукції в межах норм природних втрат при зберіганні і т.д./; загальногосподарські витрати.

В умовах, коли сільськогосподарські підприємства є синтезом самостійних виробничих одиниць, які поставляють свою продукцію на ринок через інфраструктуру підприємств (колективні, орендні, кооперативні) слід виділити три види собівартості в залежності від умов її формування: бригадну, виробничу і повну.

Бригадна собівартість формується на рівні окремих виробничих одиниць. Вона включає в себе лише ті види витрат, величина яких повністю визначається діяльністю первинного трудового колективу (орендного колективу, малого підприємства, кооперативу, бригади ланки). До таких витрат належать витрати, передбачені технологією виробництва продукції: вартість насіння, засобів захисту рослин, добрив, оплата праці, витрати на утримання основних засобів. Величина вказаних витрат визначається безпосередньо рівнем організації виробництва в первинному виробничому колективі.

По господарству в цілому виробнича собівартість продукції включає в себе всі витрати на виробництво певного виду продукції. До її складу входять бригадна собівартість, а також витрати на управління підприємством. Вона характеризує величину витрат, пов'язаних з виробництвом продукції в конкретному господарстві.

На нашу думку, витрати, що формують бригадну собівартість, є виробничо необхідними витратами. Всі інші витрати є додатковими і повинні додаватися до перших не по факту, а по визначеному нормативу $\%$ для того, щоб не захочувати безгосподарність на рівні підприємства. Перевищення нормативу $\%$ свідчить про неефективне управління і необхідність пошуку шляхів його зменшення. Різниця між фактичними і нормативними витратами на рахунок 26 "Загальні сільськогосподарські витрати" можна відносити на рахунок 80 "Прибутки і збитки" / аналітичний рахунок "Прибутки і збитки від управління" / квартално. Відповідно на суму прибутку / збитку / буде збільшуватися / зменшуватися / загальний фонд заробітної плати управління.

Дебет - 80 "Прибутки і збитки"
Кредит - 70 "Розрахунки по оплаті праці"

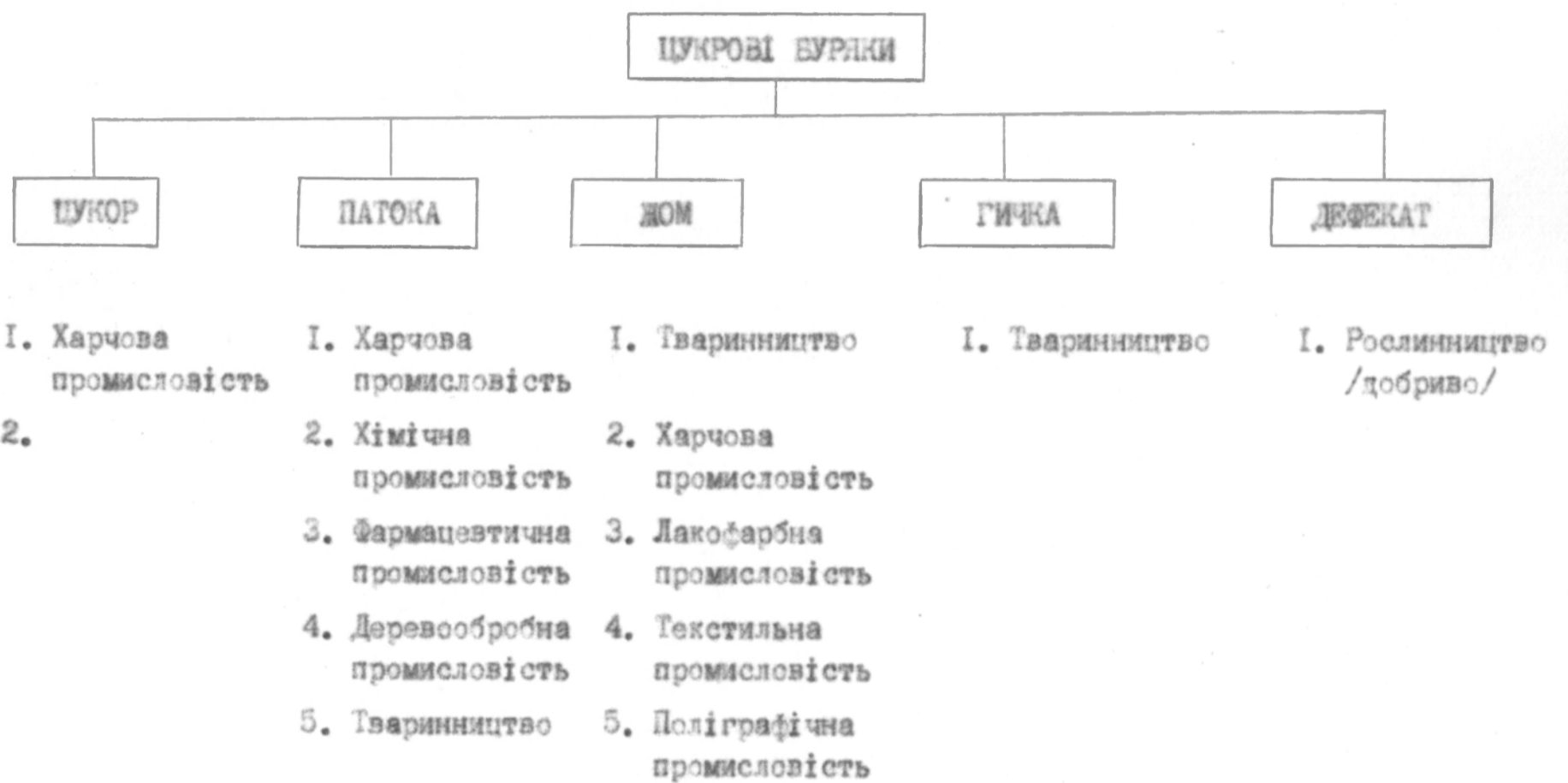
Дебет - 70 "Розрахунки по оплаті праці"
Кредит - 80 "Прибутки і збитки"

Повна, або комерційна, собівартість включає в себе всі витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції. Вона складається з виробничої собівартості і витрат, пов'язаних з реалізацією продукції /позавиробничі витрати/. Витрати, пов'язані із з продукції не калькулюються, а приєднуються до виробничої собівартості на стадії складання звітності про витрати виробництва. Пр цьому, як правило, не ведеться глибокий аналіз їх величини, динаміки, причин росту чи зниження. В умовах переходу до ринкової економіки, коли взаємовідносини між виробниками продукції і її покупцями будуть складатися в ході конкурентної боротьби за ринок збутові, позавиробничі, а точніше комерційні, витрати будуть однією з найважливіших складових повної собівартості продукції. З точки зору формування повної собівартості продукції у фермерських господарств висновки, зроблені нами щодо державного підприємства в повній мірі прийнятні і в цих господарствах.

I.2. Економічна характеристика галузі, її роль і значення в умовах переходу до ринку.

У становленні України як незалежної держави надзвичайно важливу роль відіграють аграрний сектор економіки і його провідна сфера - сільське господарство.

У вирішенні продовольчої проблеми велика роль належить бурякництву, переробка продукції якого дає крім цукру ряд побічних продуктів /мал. I.2./. Переробка тільки одного центнера цукрових буряків на заводі дозволяє одержати 12-15 кг цукру, 85 кг жому і 4-6 мешляси. Відповідно, з 1 га посіву при урожайності 300 ц коренеплідів і цукристості 17-18% можна мати 36-45 ц цукру, 250-255 ц жо-



Мал. 1.2. Продукти переробки цукрових буряків та їх споживачі.

12-15 ц меляси / кормової патоки /, не менше 120-200 ц гички і практично необмежену кількість дефекату, який є ефективним добривом для нейтралізації кислих ґрунтів.

Бурякоцукровий підкомплекс забезпечує населення цукром, а переробну промисловість - сировиною, а також повністю використовує вторинні сировинні ресурси / жом, патоку, гичку і т.д. / у відповідних галузях підкомплексу. Сільськогосподарські підприємства Тернопільської області, які вирощують цукрові буряки, одержують високоєфективний корм для тваринництва у вигляді гички, меляси жому. При середній урожайності 250-270 ц коренеплодів з одного гектара посівів буряків одержують 12-15 т кормових одиниць, тоді як із зернових - лише 3-5,4 т. За поживністю гичка цукрових буряків не поступається таким висококалорійним культурам, як конюшина, тимофіївка, тимо. Наприклад, 1 ц гички цукрових буряків за поживністю рівнозначний 20 кормовим одиницям, а 1 ц конюшини 21 кормовій одиниці.

Одним з продуктів переробки буряків на цукрових заводах є жом, який є цінним кормом для великої рогатої худоби. У 100 кг сирого жому міститься 10 кг кормових одиниць. Саме тому йому відводиться вагоме місце у кормовому балансі тваринництва Тернопільської області. Завдяки використанню жому вартість відгодівлі відносно низька при високому коефіцієнті корисної дії використаного корму.

Істотне практичне значення має й такий продукт переробки цукрових буряків, як меляса. Кількісна структура використання меляси така: виробництво спирту - 57%, тваринництво - 20%, виробництво молочної, лимонної та глутамінової кислот - 15%, у кондитерському виробництві та галузях легкої промисловості - 8%. Використання меляси в спиртовому виробництві дає змогу зменшити використання цієї металої таких важливих культур, як зернові і картопля. За

гальноприйнятю технологією подальше виробництво цукру з меляси вважається нерациональним, однак в перспективі з меляси додатково будуть одержувати до 70% цукру. Меляса використовується також в фармацевтичній, деревообробній та хімічній промисловості для виготовлення ліків, клею, тощо.

Фільтраційний залишок / дефекат / використовується для одержання добрив, що дає змогу заощадити великі кошти, які вкладаються у виробництво мінеральних добрив. Після внесення в ґрунт 4,5 дефекату врожайність цукрових буряків підвищується на 30 ц з гектара, дія його виявляється протягом 10-12 років.

Отже, практика свідчить, що всі продукти переробки цукрових буряків знаходять застосування в народному господарстві і, з точки зору сучасних вимог, цукрові буряки є сировиною для безвідходних технологій в галузях, які переробляють сільськогосподарську продукцію.

Слід зазначити, що в останні роки основний продукт переробки цукрових буряків - цукор - набуває стратегічного значення, оскільки потрібний для прямого обміну товарами, енергоносіями, для формування галузевих і республіканських фінансових фондів, зокрема валютних.

За даними органів статистики, в 1986-1990 р.р. з 6,8 млн. загального обсягу виробництва цукру-піску в нашій державі майже 54% /3,7 млн.т/ вивезено за межі України, що пов'язано з її зобов'язаннями по бартерних та інших поставках. В найближчі роки Україна зможе збільшити виробництво цукру до 6,3 млн.т на рік, забезпечити повністю свої внутрішні потреби і одержати понад мільярд доларів від його експорту.

Стратегічною сировиною є цукор і для Тернопільської області. В 1992 році підприємствами області вироблено 215,1 тис. т цукру піску. Вивезено 54,6 тис. т /39,5%, в тому числі, в області Укр

їни - 64,2 тис.т /75,9%/, в інші суверенні держави - 20,4 тис.т /24,1%/. Вартість вивезеного цукру - 4 227 081 тис. крб. Ринок збуту тернопільського цукру досить широкий /табл.І.3./. Основними споживачами тернопільського цукру на зовнішньоукраїнському ринку є Росія /16,16%/, Узбекистан /6,05%/, Казахстан /3,65%/, Естонія /3,23%/, на внутрішньоукраїнському ринку - Львівщина /25,47%/, Закарпаття /16,86%/, Івано-Франківщина /13,42%/, Дніпропетровщина /8,47%/.

Україна - найбільший виробник бурякового цукру. З 319 цукрових заводів в 1991 році на Україні працювало 190 підприємств загальною потужністю 455 тис.т цукрових буряків на день або 50% всіх виробничих потужностей колишнього СРСР.

В 1986-1990 роках заготівля цукрових буряків з 1 гектара на Україні була в 1,4 рази вищою ніж в Росії, цукристість на 0,5 пункта вищою, виробництво цукру з 1 гектара становило 30ц/ в Росії - 19ц/. Проте, низьким залишається ще показник вилучення цукру з буряків - 67-70%. З кожного гектара на Україні одержують 3 цукру, тоді як в інших країнах - 5-6т. За даними Українського науково-дослідного інституту економіки і агропромислового виробництва імені О.Г.Шліхтера площі посіву цукрових буряків на Україні в 1995 році становитимуть 1,5 млн га, що в порівнянні з 1989-1989 роками на 10% менше.

В умовах формування ринкових відносин вивести галузь буряківництва з кризи, на нашу думку, зможе лише тісна інтеграція цукрових заводів і бурякозасівних господарств. Вся діяльність повинна бути спрямована на досягнення спільності інтересів, одержання максимального виходу цукру з гектара посіву при можливо меншій собівартості сировини. Ми вважаємо правильним, коли взаємовідносини між партнерами будуться таким чином: сільськогосподарські підприємства сплачують цукровому заводу тільки витрати по транспортуванню, а

Таблиця І.3

ВИВЕЗЕНО ЦУКРУ ПІДПРИЄМСТВАМИ ТЕРНО-
ПІЛЬСЬКОЇ ОБЛАСТІ В СУВЕРЕННІ ДЕРЖАВИ
ТА ОКРЕМІ ОБЛАСТІ УКРАЇНИ В 1992 РОЦІ

<u>Суверенні держави та області України ! Вивезено цукру /тис. т</u>	
Росія	682922
Білорусь	64922
Узбекистан	255729
Казахстан	154357
Латвія	226
Естонія	136561
Україна	2932364
<u>в тому числі:</u>	
Вінницька область	42
Волинська область	130
Луганська область	213
Дніпропетровська область	359
Донецька область	358118
Житомирська область	43935
Запорізька область	204
Закарпатська область	712533
Івано-Франківська область	567422
Київська область	5156
Кіровоградська область	166
Львівська область	1076611
Миколаївська область	31
Одеська область	36
Полтавська область	205
Рівненська область	21
Херсонська область	6997
Хмельницька область	193
Черкаська область	46
Чернівецька область	159946
РАЗОМ	4227081

рігання і переробці сировини. Кінцеві продукти переробки - цукром, меляса - є власністю бурякозючих господарств. Важливого значення в системі взаємовідносин набуває механізм визначення нормативної розцінки за переробку і т цукрових буряків, оскільки при завищених розцінках завод буде отримувати незаслужений прибуток і - навпаки.

В умовах, коли йде приватизація підприємств цукрової промисловості, необхідно максимально враховувати інтереси буряководів. В зв'язку з ним, підтримуємо думку В.І.Корчака про те, що колективи цукрових заводів повинні володіти контрольним пакетом акцій /51%/, а решту акцій слід розподілити між колективами бурякозючих господарств пропорційно до обсягів зданої цукросировини /64,с.6/.

В сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області виробництво цукрових буряків є одним з провідних галузей сільськогосподарства. Цукрові буряки - трудомістка, але прибуткова культура. За даними Тернопільського обласного управління статистики в 1992 році на неї припадало 12% посівних площ, 41,1% всіх матеріально-грошових засобів рослинництва, а питома вага грошових надходжень за цукрові буряки склала 59,50% в загальній сумі виручки від реалізації всієї продукції рослинництва.

Як бачимо із таблиць I.4 та I.5, виробництво цукрових буряків в колгоспах, радгоспах і міжгоспах області має сталу тенденцію зменшення. Оскільки 1991 рік видався неурожайним через складні кліматичні умови, то в порівнянні з 1991 роком в 1992 році відбулося незначне збільшення /на 550 511 ц/ виробництва буряків і підвищилася на 27 ц з гектара їх урожайність. Та, в порівнянні з середньорічним показником за 1983-1990 роки, виробництво скоротилося на 15 635 054 ц, урожайність знизилася на 100 ц з гектара, посівні площі скоротилися на 18 728 га. Скорочення площ посіву викликане

Таблиця 1.4

ДИНАМІКА ЗМІНИ ОСНОВНИХ ПОКАЗНИКІВ ПО
ВИРОЩУВАННЮ ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ В ГОСПО-
ДАРСТВАХ ТЕРНОПІЛЬСЬКОЇ ОБЛАСТІ
за 1968-1992 роки

	1988-1990 роки	1991 рік	1992 рік	1993 1988
Посівна площа, га	109888	99879	91160	-16
Валовий збір, ц	38179352	21993787	22544298	-1563
Урожайність з га, ц	347	220	247	-
Витрати на 1 ц, крб	3,55	9,94	164,1	160,

Таблиця І.5

ПОКАЗНИКИ ВИРОБНИЦТВА СУКРОВИХ БУРЯКІВ
В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ
ТЕРНОПІЛЬСЬКОЇ ОБЛАСТІ В 1992 РОЦІ

Назви районів	Посівна площа, га	Валовий збір, ц	Всі витрати на виробництво, тис. крб	Витрати на І ц		Витрати на Іга
				крб	д/год	
Бережанський район	1567	289455	40021	185	202,5	2,02
Бордівський район	6334	1512030	38525	239	157,4	1,83
Буцацький район	5276	1398232	43323	265	160,4	1,17
Гусятинський район	8571	2189521	46263	255	168,5	0,90
Заліщицький район	4246	1001265	44306	236	135,0	1,33
Збаразький район	6245	1743755	41792	279	147,4	1,21
Зборівський район	6320	1455036	39056	230	165,5	1,37
Козівський район	4832	1110276	56575	230	239,7	1,50
Крем'янецький район	4296	993064	33711	231	142,4	1,20
Ланівський район	3799	900182	42350	243	168,6	1,10
Монастирський район	1661	341111	38922	205	159,5	2,14
Підволочиський район	9241	2333599	33314	253	129,5	0,93
Підгаєцький район	2180	395426	41211	181	212,8	2,99
Теребовлянський район	10521	2290946	41289	218	185,9	1,37
Тернопільський район	5644	1616735	46217	236	152,8	1,00
Чортківський район	6393	1839076	47913	288	162,1	1,19
Шумський район	4099	1126579	39291	275	138,4	1,21
м. Тернопіль	25	7910	33430	316	105,8	0,63
Тернопільська область	91160	22544298	42044	247	164,1	1,26

зменшенні площ у тих господарствах, де виробництво цієї культури нерентабельне через низьку врожайність або руйнування ґрунту.

В цілому ж виробництво цукрових буряків господарствами області було і залишається рентабельним. З додатку I бачимо, що в 1992 році рівень рентабельності реалізації цукрових буряків становив 90,4%. Велика відмінність в рівні рентабельності буряківництва спостерігається в господарствах окремих районів. Найвищим показником був в господарствах Підволочиського /136,5%/, Кременчанського /132,6%/, та Шумського /125,7%/. Низький рівень рентабельності в господарствах Козівського /29,2%/, Підгаєцького /66,2%/, та Березанського /62,2%/. На рентабельність виробництва безпосередньо впливають два фактори: ціна реалізації та собівартість продукції. У господарствах Підволочиського району, це найвищий рівень рентабельності, ціна реалізації одного центнера була на 3,2 крб вищою, а повна собівартість I центнера – на 33,94 крб нижчою за середній обласний показник.

Істотні можливості підвищення рентабельності буряківництва пов'язані із зниженням собівартості його продукції. Та в останні роки спостерігається ріст собівартості продукції навіть у передових господарствах. Зростання собівартості пояснюється тим, що витрати на їх вирощування підвищуються при постійному зниженні врожайності. В порівнянні з 1988-1990 роками в 1992 році врожайність цукрових буряків знизилась на 100 ц з гектара, а витрати на їх виробництво з розрахунку на I ц постійно ростуть. В зв'язку з інфляційними процесами, витрати на I ц по роках неспівставні.

В зв'язку із змінами в системі ціноутворення на перехідному етапі впровадження ринкових відносин відбувається значний ріст собівартості продукції навіть з врахуванням економії витрат. Головною причиною цього є значне порушення еквівалентності обміну між промисловою і сільськогосподарською продукцією. Так, в 1992 році

рівень цін на продукцію села підвищився проти 1991 року в 20,1 рази, а на промислову продукцію, що тут споживалася, - в 33 разі в тому числі на нафтопродукти - майже в 200 разів. Негативно позначається на темпах розвитку виробництва змушена економія добрив, хімічних засобів захисту рослин, сільськогосподарських машин, обладнання, запасних частин, будівельних матеріалів, палива обмеження капітальних вкладень та ремонтів. Значне підвищення вартості засобів праці і матеріалів не впливає на обсяги виробництва продукції буряківництва, а тому веде до зростання її собівартості.

В свою чергу, зниження виробництва цукрових буряків та невідповідність закупівельних цін витратам на її виробництво вплинуло на обсяг її заготівлі та на виконання договорів контрактан. За договорами контрактанції на 1992 рік законтрактовано 2 400 47 цукрових буряків, а продано господарствами в рахунок договорів контрактанції 2 126 742 т, що складає 88,4% /таблиця 1.6/.

Важливим напрямком підвищення ефективності галузі є приватизація. Помітного збільшення виробництва сільськогосподарської продукції можна чекати лише тоді, коли земля стане приватною власністю, а господарем на ній - фермер. За даними Тернопільського обласного управління статистики, станом на 1 червня 1993 року в Тернопільській області нараховувалось 566 фермерських господарств. Посівна площа сільськогосподарських культур в них зростає в 2,7 рази або на 4 956 га і склала 7 806 га, в тому числі, більше як в 4 рази зростає площа під цукрові буряки. В 1992 році селянськими господарствами було вирощено і зібрано з плоді 255 80 467 ц цукрових буряків, що становить 0,35% до валового збору по громадському сектору. Для фермера цукрові буряки - бартерна культура, на яку після переробки на цукор / що переводиться за певним співвідношенням в російські рублі, долара, німецькі марки

Таблиця I.6

ПОКАЗНИКИ ВИКОНАННЯ ДОГОВОРІВ КОНТРАКТАЦІЇ ПО ЦУКРОВИХ БУРЯКАХ ОКРЕМИМИ РАЙОНАМИ ТЕРНОПІЛЬСЬКОЇ ОБЛАСТІ ЗА 1992 РІК

/тонн залікової ваги/

Назви районів	законтрактовано на 1992 рік	продано в рахунок договорів контрактів	% виконано договорів
Бережанський район	33215	25504	79,8
Борщівський район	185090	148032	80,0
Бучацький район	144370	142431	98,7
Гусятинський район	234151	182261	77,8
Заліщицький район	122626	94077	76,7
Збаразький район	178709	166321	94,1
Зборівський район	161594	138015	85,4
Козівський район	137372	105418	76,7
Крем'янецький район	125612	95941	76,4
Ланівецький район	90540	83132	91,8
Монастириський район	41510	34111	82,2
Підволочиський район	238625	219842	91,1
Підгаецький район	49459	36414	73,6
Теребовлянський район	262427	215442	82,1
Тернопільський район	188617	153348	90,9
Чортківський район	202045	176838	87,5
Шумський район	116510	108615	93,2
РАЗОМ	2490472	2126742	85,4

він може придбати все йому необхідне.

Наведені в таблиці I.7 дані про урожайність сільськогосподарських культур по громадському сектору та фермерських господарствах показує, що урожайність цукрових буряків, картоплі і овочів відкритого ґрунту в селянських господарствах вища відповідно на 60, 40 та 55 %. Втрати продукції в фермерських господарствах незначні, а в колгоспах щороку 1/3 вирощеного врожаю залишається в полі.

Проте, не можна не зазначити, що фермерські господарства не виявляють відчутної зацікавленості до вирощування цукрових буряків. Серйозною перешкодою в малих господарствах є відсутність механічної техніки, засобів захисту рослин, добрив. Високі ставки банківської позики, дорожняча основних і обігових засобів неминуче ведуть до збитків, які держава повинна відшколовувати. З такої точки зору, найближчим часом держава фермеру допомагати не буде. Розв'язання проблем, що стоять перед фермерськими господарствами сьогодні, ми вважаємо:

- в організації партії фермерів України, в створенні кредитних спілок фермерів, а можливо, і окремого банку фермерів;
- повне самофінансування фермерських господарств та рівні колгоспами дотації на сільськогосподарську продукцію з боку держави;
- створення незалежної інфраструктури фермерів для придбання і використання сільськогосподарської техніки, збуту і переробки продукції. Немає потреби кожному фермеру купувати ту сільськогосподарську техніку, яку він використовує 2-4 дні на рік. Можна організувати спільні МТС. Після внесення повної частки пайовий фермер має право на одержання дивідендів.
- Бузька спеціалізація фермерів і використання вузькоспеціалізованої техніки, що скорочує розміри амортизаційних відрахувань

Таблиця І.7

УРОЖАЙНІСТЬ ОСНОВНИХ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ
КУЛЬТУР В ГРОМАДСЬКОМУ СЕКТОРІ ТА ФЕРМЕР-
СЬКИХ ГОСПОДАРСТВАХ ТЕРНОПІЛЬСЬКОЇ ОБЛАСТІ
за 1992 РІК

/центнерів з гектара

КУЛЬТУРИ	Громадський сектор	Фермерські господарства	Дані у ності в мадських ктору- мерських подарст
Зернові і зернобобові культури	34,5	21,4	-13,
<u>в тому числі:</u>			
пшениця озима	40,3	35,9	+4,
ячмінь ярий	35,4	29,8	+5,
гречка	8,8	6,9	+1,
Цукрові буряки	247	316	-6,
Картопля	111	151	-4,
Овочі відкритого ґрунту	83	148	-6,

- виродену фермерами продукцію доцільно переробляти на малих переробних підприємствах в селі, реалізовувати через спеціалізовані магазини, кафе у райцентрах та великих містах;

- розробити і впровадити просту і доступну методику бухгалтерського обліку для фермерських господарств: для господарств, що мають до 20 га землі можна застосовувати систему без кореспонденції рахунків, 20-50 га - із застосуванням кореспонденції рахунків, більше 50 га - журнально-ордерну або автоматизовану форму обліку.

Для широкого розвитку фермерства важливо, щоб добре діяли закони про податки, кредитування, пріоритетне постачання ресурсів. Якщо в найближчому часі не вжити цих заходів, то фермер орієнтуватиметься на той рівень виробництва, який забезпечує лише його потреби і не виходить за рамки свого господарства.

В період здійснення невідкладних заходів по підвищенню ефективності галузі сільського господарства України необхідна добре налагоджена система обліку і, в першу чергу, обліку виробничих витрат, яка багато в чому визначається особливостями сільськогосподарського виробництва.

1.3. Особливості сільськогосподарського виробництва і їх вплив на організацію обліку в буряківництві.

На організацію обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції буряківництва впливають особливості сільськогосподарського виробництва. Розглянемо основні з них, що визначають методологію і організацію обліку витрат.

В сільськогосподарському виробництві земля - один із основних засобів виробництва. При розумному користуванні вона, на відміну від інших засобів виробництва, не зношується, а навіть ста

більш продуктивної. Систематичне підвищення родючості ґрунтів вимагає додаткових вкладень, що полягає не тільки в покращенні обробітку, але й в додаткових витратах на добрива. В зв'язку з цим, при калькулюванні і плануванні виробничих витрат необхідно враховувати особливості землі, оскільки при однакових витратах і однакових природних умовах на різних земельних ділянках виробляється неоднакова кількість продукції, а собівартість цукрових буряків, вирощених на добрих ґрунтах буде значно нижчою, ніж на менш родючих ділянках. Таким чином, витрати на покращення родючості ґрунту виступають важливою складовою частиною виробничих витрат.

Важливою особливістю буряківництва є залежність від багатьох природних факторів, значна частина яких не підлягає регулюванню. Кліматичні умови впливають на збільшення чи зменшення обсягів виробництва цукрових буряків, полегшують чи ускладнюють роботи, що виконуються.

З цих причин змінюється технологія виробництва, витрати матеріальних, трудових і грошових ресурсів. Під впливом природних факторів значно коливається врожайність. В 1991 році складність кліматичних умов негативно вплинула на цукрові буряки, особливо під час їх сівби. Опали в квітні, травні, червні майже в 1,5 рази перевищили норму. Затяжна сівба проводилася в непрогрітий, перезволожений ґрунт, внаслідок чого на окремих площах посіву цукрових буряків з'явилася цвітуха. В порівнянні з 1990 роком урожайність знизилася на 89 ц, витрати на 1 ц зросли на 5,95 крб.

В зв'язку із зниженням урожайності в несприятливих умовах, витрати на вирощування буряків, навіть якщо вони будуть такими ж, як і в сприятливі роки, розподілятимуться на меншу кількість продукції, а, отже, зростає собівартість. Ми вважаємо, що додаткові витрати в несприятливі роки повинні покриватися більшою висо-

кими закупівельними цінами, а в сприятливі роки закупівельні ціни повинні бути нижчими за середні реалізаційні, що дасть можливість створити фінансові резерви для підвищення цін в несприятливих роках.

В буряківництві виробничий процес неможливо організувати щоб всі роботи по вирощуванню цукрових буряків в господарстві конувався одночасно. Період виконання певних робіт має відповідати певному періоду вегетативного розвитку культури. Тому роботи проводяться, дотримуючись їх черговості: основний обробіток ґрунту, посів, механізований догляд за посівами, збір врожаю. Підвищення умов виконання робіт, виконання їх в надто ранні, пізні чи подовжені строки, або з меншими витратами веде до зниження урожайності, підвищення собівартості цукрових буряків. Перше лущення стерні слід проводити відразу за збиранням попередника. Залишення з його проведенням на 10-12 днів знижує врожайність коренів на 10-25 ц, а сімба в надто ранні чи пізні строки знижує польову схожість насіння, сприяє значному ураженню коренеюдом.

Тривалість виробничого циклу в буряківництві вимагає облік витрат на виробництво продукції не лише по окремих культурах, а і за окремими процесами і навіть видами робіт. Це необхідно для визначення економічної ефективності витрат на проведення відповідних агротехнічних заходів, для контролю за формуванням собівартості продукції напротязі року, бо сучасні умови господарювання передбачають обов'язковий оперативний контроль за дотриманням лімітів витрат.

В зв'язку з тим, що в буряківництві окремі бригади, ланки виробляють не напівфабрикати, а готову продукцію, доцільно визначати фактичну собівартість готової продукції кожного виробничого підрозділу. Визначення фактичної собівартості продукції кожного підрозділу дасть змогу визначити його частку в загальному прибутку

господарства, розрахувати рентабельність виробленої ним продукції.

Сільськогосподарське виробництво має сезонний характер, це зумовлює нерівномірне використання робочої сили і матеріальних засобів. Процес виробництва і робочий період не співпадають з процесом виробництва не переривається протягом тривалого періоду, робочий період переривається. Період одержання продукції, як правило, визначається часом, який затрачається на збирання врожаю. Це змушує сільськогосподарські підприємства калькулювати собівартість продукції не щомісяця, як в промисловості, а лише після закінчення календарного року.

Сезонність і тривалість виробничого процесу в буряківництві зумовлюють сповільнення обігу обігових коштів і нерівномірне їх використання напротязі року. Потреба в обігових коштах різко зростає в період проведення посіву, виконання літніх польових робіт. Їх витрачають на придбання мінеральних добрив, гербіцидів, біопрепаратів для боротьби із шкідниками рослин і бур'янами, на заробітну плату, на придбання пального для машин. Продукції в цей час ще немає і відшкодовувати витрати нічим. Джерелом покриття витрат в цей період є банківські кредити. Після одержання продукції та її реалізації відшкодовується виробничі видатки і сплачуються кредити за рахунок виручки. Одночасно з цим для здійснення нового виробничого процесу господарства створюють запаси цінностей, які у межах нормативу покривають за рахунок власних обігових коштів, а для покриття сезонних надпланових запасів використовують банківські кредити.

Ці особливості обігу обігових коштів впливають на організацію обліку виробничих витрат. Оскільки процес виробництва в буряківництві відбувається в двох суміжних роках, то витрати на виробництво включають: витрати під урожай поточного року / в том

числі витрати на вирощування і збирання урожаю / і витрати на урожай майбутнього року / підняття зябу, внесення добрив /.

Чітке розмежування витрат між двома суміжними звітними періодами важливе для правильного визначення собівартості продукції в суміжних роках.

На відміну від промисловості, де збільшення випуску продукції, як правило, вимагає відповідного збільшення витрат сировини і матеріалів, в сільськогосподарському виробництві не завжди при конкретному рівні витрат буде одержано відповідну кількість продукції. В буряківництві вихід продукції можна значно підвищити при мінімальних додаткових витратах насіння, мінеральних добрив завдяки використанню досягнень передової агробіологічної науки, передового досвіду новаторів. Це, перш за все, виявляється у впровадженні інтенсивної технології вирощування цукрових буряків, яка передбачає механізацію трудомістких операцій, виконання їх в оптимальні строки при високій якості, що позитивно позначається на врожайності коренів, їх технологічній якості, дає можливість значно підвищити продуктивність праці, скоротити витрати праці і засобів на одиницю продукції.

Особливості сільськогосподарського виробництва впливають і облікову класифікацію витрат, методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції буряківництва, терміни проведення калькуляції і організації поточного бухгалтерського обліку. Вони впливають на структуру витрат в сільськогосподарських підприємствах, на методи оперативного економічного контролю і аналізу виконання плану виробництва і зумовлюють проведення заходів щодо поліпшення якісних показників роботи, найсуворішого режиму економії на всіх ділянках роботи.

Враховуючи викладене вище, в досліджуваній нами галузі заслуговує негайного вирішення в умовах переходу сільського госп

дарства України до ринку такі актуальні облікові проблеми:

1. Потребує більш досконалої розробки і застосування номенклатура статей витрат, в розрізі яких ведеться облік виробничих витрат в буряківництві.

2. Заслуговує уваги вдосконалення всієї первинної документації, з допомогою якої оформляють і контролюють виконані роботи передбачені технологічною картою вирощування цукрових буряків.

3. З метою здійснення оперативного контролю за вартістю робіт є нагальна потреба в удосконаленні реєстрів аналітичного обліку витрат, розчленованого ведення обліку витрат окремо за норм і відхиленнями від норм з метою прийняття управлінських рішень по економічному витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

4. Внесення змін в методику калькулювання собівартості продукції буряківництва, вдосконалення її організації і проведення.

5. Застосування обчислювальної техніки і сучасних комп'ютерів для вдосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції буряківництва.

6. Критичної оцінки заслуговує організація сучасних методів оперативного економічного контролю витрат на виробництво продукції буряківництва.

Всі ці питання знайдуть своє вирішення в подальшому викладі матеріалу дисертації.

ГЛАВА II. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ БУРЯКІВНИЦТВА.

2.1. Критична оцінка номенклатури і змісту статей витрат на виробництво продукції буряківництва.

Бухгалтерський облік покликаний забезпечити достовірну і повну інформацію для здійснення дієвого контролю за збереження і раціональним використанням коштів підприємства, дотриманням норм витрат матеріальних, грошових і трудових ресурсів, за виконанням договірних зобов'язань, для складання звітності.

Для організації обліку немаловажне значення має використання ряду методологічних принципів побудови обліку виробничої діяльності, і, в першу чергу, обґрунтоване визначення номенклатури статей витрат. Від цього в значній мірі залежить аналітичність обліку, обґрунтованість методики калькулювання собівартості продукції, можливість здійснення контролю і аналізу. Номенклатура статей витрат визначається особливостями технології і організації виробництва.

В процесі здійснення господарської діяльності підприємства несуть різні видатки, які за своїм характером перебувають в неоднаковому зв'язку з процесом виробництва. Це підтверджує важливість класифікації витрат, оскільки вона безпосередньо впливає на організацію бухгалтерського обліку.

Обґрунтована класифікація витрат на виробництво є важливим чинником у створенні ефективної системи управління. Вона забезпечує таку побудову обліку витрат, яка дає можливість порівнювати продуктивність праці при виконанні окремих операцій бригадами, також порівнювати фактичні витрати з показниками за попередні роки.

ки, нормативними показниками і т.д.

Групування за різними ознаками є науковим елементом пізнання всіх витрат сільськогосподарського підприємства. Професор А.С.Наріньський вважає, що "критерієм правильності групування витрат є можливість її використання в аналітичній і контрольній роботі" /85, с.11/. При вивченні літературних джерел з питань класифікації витрат виробництва встановлено, що немає єдиної думки про кількість ознак, за якими групуються витрати і про їх зміст. Так, А.Ф.Ширшов, А.Л.Добровольський пропонують користуватися трьома ознаками, А.Ф.Галкін, Г.І.Грінман, В.К.Радостовець використовують до десяти ознак класифікації витрат в сільськогосподарських підприємствах / додаток 2 /.

Ми вважаємо, що, перш за все, витрати підприємства поділяються на ті, що включаються в собівартість продукції, тобто ті, які безпосередньо пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції і ті, які покриваються за рахунок спеціальних джерел. Саме такий поділ витрат дає можливість досягнути єдності складу витрат, має принципове значення для побудови оцінкових показників діяльності підприємств, методики і техніки планування і обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції.

В свою чергу, витрати на виробництво і реалізацію дуже різноманітні і перебувають в певній залежності від технології, організації виробництва і його обсягу, виду продукції. Тому для науково обгрунтованого планування, обліку, обчислення собівартості продукції і проведення аналізу необхідне їх групування за окремими ознаками, що сприятиме комплексному вивченню витрат. Не дає підстави вважати, що доцільно всі витрати групувати за економічним змістом і обліково-розрахунковими ознаками. Перше групування показує однорідність і цільове спрямування відповідних видів витрат, друге - їх організаційну і структурну належність.

І.О.Ламихін /63/ витрати за економічним змістом поділяє на витрати засобів праці і самої праці; А.Ф.Галкін /33/, Г.І.Гриман /41/- на витрати живої і уречевленої праці; В.А.Белобородов /15/ названі витрати об'єднує в групу за ознакою складу витрат; В.П.Ярмоленко /133/ - на витрати живої праці, витрати уречевленої праці і на витрати грошей, віднесених на виробництво. В.Ластовенський вказує, що в плануванні та в обліку витрати чітко повинні бути виділені в розрізі чинників, які визначають виробничий процес, тобто: витрати предметів праці; витрати, пов'язані з експлуатацією засобів праці; витрати живої праці робітників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва продукції; витрати, пов'язані з організацією виробництва і управління виробничими процесами, тобто накладні витрати" /73, с.62/.

Групування витрат за економічним змістом професора І.О.Белебехи враховує не тільки рівень організації процесів виробництва і реалізації, але й ступінь використання необхідного і додаткового продукту. І.О.Белебеха вказує: "Витрати за їх економічною природою можна поділити на три групи: 1/ витрати, які характеризують участь засобів виробництва в створенні нової продукції: сировина, матеріали, корми, насіння, напівпродукти, інші матеріальні цінності, амортизація засобів праці; 2/ витрати, які характеризують використання необхідного продукту : заробітна плата, оплата праці основна, додаткова, включаючи натуральну; 3/ витрати, які характеризують використання додаткового продукту: відрахування на соціальне страхування..." /12, с.23/.

На нашу думку, найбільш правомірною стосовно до буряківщини ває точка зору, згідно з якою витрати за економічним змістом поділяються на витрати живої праці і витрати уречевленої праці незалежно від їх призначення та цілей, на які вони були використані.

За економічною однорідністю статті витрат можуть бути одні елементними і комплексними, що складаються з декількох елементів витрат. Відносно визначення одноелементних і комплексних виробничих витрат, то суттєвої різниці в літературних джерелах немає. Питання в основному вирішене і не викликає сумніву. Поділ витрат на одноелементні і комплексні необхідний безпосередньо для планування, організації аналітичного і синтетичного обліку, для аналізу і обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт і наданих послуг.

Розглядаючи формування витрат в процесі виробництва, слід зазначити, що витрати, в першу чергу, зумовлюється технологією виробництва і безпосередньо пов'язані з одержанням продукції, а також необхідністю організації і управління виробництвом.

За технологічною ознакою витрати поділяються на основні і накладні / А.І.Варава, А.Ф.Галкін, Н.Ф.Огізчук, Г.І.Воячук, Г.І.Інман, Д.Н.Литвин /. Професор І.О.Белебаха вважає, що "поділ витрат на основні і накладні правильно зберегти, науково обгрунтувавши його" /12,с.30/ і зазначає, що поділ витрат на основні і накладні "здійснений за ознакою управління виробництвом. Основні витрати характеризують першу інстанцію управління, накладні – наступні рівні керівництва" /12,с.32/.

На практиці дуже важливо своєчасно розмежувати основні і накладні витрати. Щодо економічної природи основних витрат, то більшість вчених дали їм єдину характеристику і визначення. До основних слід відносити витрати, які прямо пов'язані з технологічним процесом виробництва. Таким чином, в склад основних витрат включають основну і додаткову заробітну плату трактористів, комбайнів, вартість насіння, мінеральних добрив, амортизацію основних засобів та ін.

В економічній літературі немає чіткої визначеності щодо н

кладних витрат. По-різному трактується і сам термін "накладні" витрати. А.І.Варва пропонує термін "основні" залишити, а натомість "накладних" відповідно використовувати: а/ витрати по обслуговуванню і управлінню виробництвом; б/ невиробничі витрати. П.С.Безруких, А.Ф.Галкін, Н.Ф.Сгіячук, Г.І.Войчук, М.З.Пізанго в своїх класифікаціях замість "накладні" витрати застосовують термін "витрати по управлінню і обслуговуванню виробництва".

Ми поділяємо точку зору першої групи вчених і згодні з професором І.О.Белобехом, що "відмінити термін накладні витрати не можна, тому що він об'єднує поняття додаткових до основних витрат" /12, с.23/. Та не можна звачати, що ці витрати зайді і вчати резерв зняття собівартості продукції саме в скороченні витрат. Скорочення цих витрат має певні межі, як і економія в частині основних витрат.

Дискусійним залишається питання про поділ витрат в залежності від обсягів виробництва. Більшість вчених поділяють ці витрати на умовно-постійні і змінні /В.А.Белобородова, Ф.П.Васін, А.Ф.Галкін, Г.І.Грінман, Ю.Я.Литвин/. Друга група авторів поділяє ці витрати на умовно-постійні та умовно-змінні /Безруких П.С., Радоцький В.К./, В.Б. Моссаковський - на три групи: постійні, умовно-постійні та змінні.

За визначенням Грінмана Г.І. "змінними є витрати, розмір яких перебуває в прямій залежності від кількості виробленої продукції чи обсягу виконаних робіт" /41, с.280/. Вони нормуються в одиницях продукції чи виконаних робіт і визначаються пропорційно одержаній продукції чи виконаним роботам.

"Умовно-постійними є витрати, абсолютний розмір яких не залежить або майже не залежить від кількості виробленої продукції чи обсягу виконаних робіт" /41, с.280/.

Пропорційність змінних витрат і непропорційність постійних

слід розуміти не абсолютно, а відносно. Змінні витрати залежать від обсягу виробництва, але на скорочення їх частки в собівартості продукції впливає також покращення управління сільськогосподарським підприємством, ріст технічного оснащення та інші чинники. В той же час покращення організації управління, поєднання адміністративних посад з посадами спеціалістів, правильний розподіл обов'язків між працівниками управлінського апарату та ряд інших заходів зменшують загальну суму постійних витрат і знижують їх частку. Тому ми поділяємо точку зору тих економістів, які класифікують витрати в залежності від обсягів виробництва на умовно-постійні та умовно-змінні.

Подія витрат на умовно-постійні та умовно-змінні особливо важлива в умовах дії нормативного методу обліку витрат і калькування собівартості продукції для виявлення відхилень від встановлених норм витрат.

Із впровадженням нормативного методу обліку виникає необхідність в класифікації витрат, виходячи з діючих норм витрат, запланованого випуску продукції чи заміченого обсягу робіт. Щодо сільськогосподарського виробництва це питання глибоко досліджене професором Ю.Я.Литвином. Він зазначає: "Питання правильності обліку відхилень від діючих /поточних чи планових/ норм витрат і їх зміни є одним з найважливішого при впровадженні нормативного методу у сільськогосподарському виробництві" /77, с.23/. Враховуючи вище сказане, пропонуємо витрати в залежності від форми організації обліку за діючими нормами поділяти на ті, що нормуються і ті, що не нормуються з обов'язковим обліком відхилень від норм. Не посягають контрольні функції обліку.

В залежності від цільового призначення продукції виробництво поділяється на основні, допоміжні, промислові та інші. У відповідності з цим виробничі витрати обліковуються за галузями, а

в середині їх - за структурними підрозділами, тобто, однією з ознак класифікації витрат виробництва повинна бути ознака місця їх виникнення. Проте, лише В.К.Радостовель і А.Ф.Гадкін виділяють цю ознаку при класифікації витрат сільськогосподарських підприємств.

За відношенням до калькуляційного періоду витрати правильно поділяти на витрати минулого, поточного і майбутнього періодів до нас змогу рівномірно включати їх в собівартість продукції.

За сферами виникнення всі витрати поділяються на виробничі і позавиробничі. Оскільки в літературі нерідко ототожнюють виробничі і продуктивні витрати, а також непродуктивні і позавиробничі, то В.П.Проміляк зазначає, що "поділ витрат на продуктивні і непродуктивні викликаний відношенням тих чи інших витрат до створення /збільшення/ вартості". На його думку, до продуктивних витрат слід відносити тільки ті, які "безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції і зростанням її вартості". Непродуктивні витрати, навпаки, не беруть участі в створенні вартості і нічого не додають до її величини. Це просто "витрати, пов'язані із збереженням вже створеної вартості або перетворенням її з однієї форми в іншу, а також різні втрати продукції понад норму і посування її якості". Зовсім інший зміст мають виробничі і позавиробничі витрати. Виробничі - це "ті витрати підприємства, які зумовлені процесом виробництва і є його умовою" /133, с.44-47/. До позавиробничих витрат належать витрати, пов'язані з реалізацією продукції.

Щодо плану витрати поділяються на ті, що плануються і ті, що не плануються. До перших належать всі витрати підприємства, пов'язані з його господарською діяльністю і передбачені планом. До другої - витрати, які не випливають з нормальних умов господарської діяльності підприємства і не є неминучими, як, напри

дал, загибель посівів, недобір продукції.

Особливо важливу роль в організації обліку витрат має групування їх за способом віднесення на собівартість продукції. В І.О.Белобєхи, В.А.Белобородової, К.І.Литвина, В.Г.Линника, В.К.Ідзєвця таке групування подано у вигляді прямих і непрямих витрат. В професора Г.І.Грінмана термін "непрямі" замінений терміном "ті, що розподіляється" /41,с.200/.

Прямі витрати - це витрати, які на підставі первинних документів можна прямо віднести на відповідний вид продукції /основна і додаткова заробітна плата буряководів, насіння, добрива/. Склад і величина прямих витрат визначаються технологією вирощування цукрових буряків. Відповідно непрямі витрати неможливо безпосередньо віднести на відповідні об'єкти виробництва, оскільки протягом року вони одночасно відносяться до вирощування багатьох культур. Суттєвим недоліком традиційної системи обліку витрат є наявність широкого кола непрямих витрат, які розподіляються на окремі види продукції пропорційно норма-годинам і заробітній платі основних робітників.

Зараз в літературі йде дискусія з приводу складу непрямих витрат. Вивчення суті цих витрат з умов різних форм власності показує, що більшість витрат, які сьогодні належать до непрямих переходять в розряд прямих. Вважаємо, що загальновиробничі витрати, які мають пряме відношення до виробничої діяльності конкретних колективів, слід відносити на прямі витрати виробництва. Це витрати на утримання й амортизацію будівель, споруд і інвентаря ~~відрахування в ремонтний фонд~~, витрати на заходи по охороні праці техніці безпеки, витрати по транспортному обслуговуванню робіт та інші. Це ж стосується і частини загальногосподарських витрат. До них належать витрати на службові відрядження членів виробничих колективів, амортизація доріг, витрати на утримання по-

мажно-сторожевої охорони та ін.

В сучасних умовах завдяки знанням і вмінню агрономів, бригадирів підвищується ефективність виробництва, що в кінцевому рахунку веде до збільшення прибутків господарства. Отже, така праця носить виробничий характер, а витрати на її оплату повинні бути прямими витратами.

Сучасні умови господарювання вимагають оперативного регулювання витратами виробництва. Але оперативність контролю зникає на стадії переходу від прямих до непрямих витрат. Незважаючи на умовність поділу витрат на прямі і непрямі, це має суттєве значення з точки зору калькулювання. При включенні цих витрат в собівартість продукції, сам характер цих витрат дозволяє уникнути неточностей у віднесенні їх на об'єкт калькуляції. При калькулюванні непрямих витрат такої неточності повністю уникнути неможливо і калькуляційні розрахунки стають наближеними. Іншими словами, при різній базі розподілу непрямих витрат одержимо різну собівартість одиниці продукції, а, отже, метод розподілу непрямих витрат є чинником, який впливає на рівень собівартості.

Як показали наші дослідження, в сучасних умовах доцільно використовувати досвід економічно розвинутих країн, який полягає у застосуванні системи "директ-костинг", за якою здійснюється регулювання не повної, а часткової (лише в частині прямих витрат) собівартості продукції. Оперативне регулювання прямими витратами, що становлять 2/3 всіх виробничих витрат, дасть можливість підвищити рентабельність виробництва, оперативність контролю за формуванням собівартості продукції.

На схемі 2.1 стосовно до досліджуваної нами галузі подано склад елементів та статей витрат. Враховуючи значущість класифікації витрат за економічними елементами, варто зазначити, що такої групування все ж недостатньо для здійснення планування, обліку і

ГРУПУВАННЯ ВИТРАТ НА ВИРОЩУВАННЯ
ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ

<u>за елементами</u>	<u>за статтями</u>
1. На оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування	1. На оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування
2. Матеріальні витрати: - насіння і садивний матеріал - інша продукція сільського господарства - мінеральні добрива - нафтопродукти - електроенергія - паливо - інші матеріальні витрати	2. Насіння і садивний матеріал 3. Добрива 4. Засоби захисту рослин 5. Роботи і послуги
3. Амортизація	6. На утримання основних засобів
4. Страхові платежі	7. По організації виробництва управління
5. Інші витрати	8. Страхові платежі 9. Інші витрати

контролю, обчислення собівартості окремих видів продукції і аналізу. Не досягається шляхом групування витрат за статтями калькуляції. Статті калькуляції мають змогу виявити напрям витрат, тобто, що було витрачено на виробництво продукції. Оскільки групування витрат за статтями калькуляції лежить в основі побудови аналітичного обліку, то вважаємо необхідним зупинитися більш детально на даному питанні.

До питання, яку питому вагу повинні складати ті чи інші витрати в загальних витратах, різні автори підходять по-різному. М.З. Лізенгольц вважає, що вони повинні складати не менше 5-10%, а, "при незначній питомій вазі в загальних витратах /менше 5%/ відповідні витрати повинні подаватися по статті "Інші витрати" /16, с. 173/. Н.Ф. Смаглюк вважає, що "в окрему статтю раціонально виділяти витрати, які складають 5% і більше в структурі собівартості продукції" /II, с. 25/.

На думку В.Г. Динника, критерієм виділення витрат в окрему статтю можуть слугувати, "по-перше, роль і значущість певного виду витрат у формуванні собівартості продукції, тобто в окремі статті повинні виділятися насамперед такі витрати, які є основними для цієї галузі. Така побудова номенклатури статей витрат дає змогу відобразити, врахувати особливості технології та організації виробництва галузі. Вони, як правило, займають значну частину в загальних витратах. По-друге, у самостійну статтю також слід виділити витрати, що характеризують певну сторону роботи підприємства, за якою необхідно встановити особливо суворий контроль. По-третє, окремою статтею необхідно виділити витрати /незалежно від їх частки/, які є базою для розподілу якихось інших витрат. При цьому в одну статтю треба включати витрати, які мають однакове цільове виробничо-технологічне призначення" /75, с. 16/.

На сьогоднішній день діє номенклатура статей витрат в основ

них галузях сільськогосподарського виробництва, затверджена колишнім Держагропромом СРСР 29 грудня 1966 року. Номенклатура статей витрат є типовою, що сприяє дальшому процесу уніфікації обліку витрат на виробництво, його механізації, має можливість порівнювати витрати і собівартість продукції в межах галузі. Проте, кожна галузь сільськогосподарського виробництва має свої специфічні технологічні особливості, які й повинна враховувати номенклатура статей витрат. На нашу думку, кожне господарство повинно само визначати склад статей витрат, враховуючи при цьому можливість їх порівняння в плануванні і обліку.

Структура собівартості цукрових буряків в агрофірмі "Поділля" Тернопільського району Тернопільської області у розрізі наведених вище статей витрат показана в таблиці 2.2.

Як видно із таблиці, найбільшу питому вагу в структурі собівартості продукції буряківництва агрофірми "Поділля" займають витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування. Праця буряководів оплачується за кінцевим результатом на одиницю виробленої продукції. Напротязі року здійснюється авансування в основному за виконані обсяги робіт згідно з діючими нормами і тарифними ставками, додаткова оплата і додаткове матеріальне стимулювання за продані державі буряки в переводі на базову цукристість. Тем окремого стимулювання за її перевидання не передбачено. Переважно господарству цукровим заводом кошти за підвищену цукристість надаються до виручки від реалізації цукрових буряків. Потім через прибуток, фонд матеріального заохочення виплачуються згідно коштом затвердженого загальними зборами. Належні суми додаткової оплати грошового та натурального стимулювання розподіляються між буряководами, як правило, пропорційно коштам, заробленим на вирощуванні і збиранні буряків.

Розглядаючи доцільність виділення в окрему статтю витрат на

Таблиця 2.2

СТРУКТУРА СОВІВАРТОСТІ ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ ТА
ІІ ДИНАМІКА В АГРОФІРМІ "ПОДІЛЛЯ" ТЕРНОПІЛЬ-
СЬКОГО РАЙОНУ ТЕРНОПІЛЬСЬКОЇ ОБЛАСТІ

Статті витрат	Виробничі витрати			Цитома вага ста витрат в загаль сумі виробничих трат, %		
	1990	1991	1992	1990	1991	1992
1. Витрати на оплату праці з вірахуван- нями на соціальне страхування	425391	787648	20684579	36,91	56,59	66
2. Насіння	66953	75667	137856	5,81	5,44	0
3. Добрива	169867	70855	112313	14,74	5,09	0
4. Засоби захисту рос- лин	29652	15557	9685	2,57	1,12	0
5. Роботи і послуги	11389	15672	460044	0,99	1,13	1
6. Витрати на утриман- ня основних засобів	296537	225547	5691127	25,73	16,20	18
7. Витрати по органі- зації виробництва і управління	110298	167886	3089130	9,57	12,06	9
8. Страхозі платежі	41826	-	-	3,63	-	.
9. Інші витрати	476	33089	871210	0,05	2,37	2
Разом	1152389	1391921	31055944			

оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування, ми вважаємо, що незалежно від форми оплати праці така стаття обов'язково повинна входити в склад собівартості продукції. На підприємствах, що здійснюють оплату праці згідно відпрацьованого часу чи обсягу виконаних робіт, стаття "Оплата праці з відрахуваннями на соціальне страхування" включатиме відповідні витрати, які визначають, виходячи із цілих розцінок, тарифів і т.д.

Економічний зміст калькуляційної статті "Оплата праці з відрахуваннями на соціальне страхування" в орендних колективах, акціонерних колективах, селянських підприємствах дещо інший. В цьому випадку в склад названої статті включатиметься та частина грошового доходу, яка направляється на особисте споживання. В результаті ми одержимо фактичну собівартість продукції, яка не буде суперечити суті собівартості як економічної категорії.

В сучасних умовах в результаті дії інтенсивних факторів в сільськогосподарському виробництві відбувається структурні зміни в прямих матеріальних витратах. Як бачимо із схеми 2.3, прямі матеріальні витрати неоднорідні за своєю структурою і по-різному впливають на процес сільськогосподарського виробництва.

Одні з них /насілля, добрива/ безпосередньо пов'язані із процесом виробництва продукції, виступають його матеріальною основою, сприяють підвищенню врожайності. Інша група прямих матеріальних витрат /витрати на експлуатацію тракторів, комбайнів вантажного автотранспорту, утримання інших машин та обладнання/ в меншій мірі пов'язана із збільшенням обсягів виробництва продукції. Ці витрати пов'язані з економією витрат живої праці. Вони сприяють зниженню трудомісткості продукції. В загальних виробничих витратах агрофіони "Поділля" в 1992 році матеріальні витрати становили 20,64% /див. таблицю 2.2/.

Литома вага витрат на насіння в 1992 році по господарствах

Схема 2.3

<u>МАТЕРІАЛЬНІ ВИТРАТИ</u>			
<u>сільськогоспо-</u> <u>дарського по-</u> <u>ходження</u>	<u>промислового</u> <u>походження</u>	<u>оплата вироб-</u> <u>ничих послуг</u>	<u>амортизац</u>
насіння	мінеральні добрива	АТП МТП	комбайни, сівалки, культиват
органічні добрива	паливо і мас- тильні матеріали		
інше	тверде паливо і газ		
	запасні частини і ремонтні мате- ріали		

становила 0,44% від загальних витрат. В цю статтю включають кількість і вартість висіяного насіння. Вартість насіння на аналітичних рахунках по господарству визначається за фактичною собівартістю придбання. Витрати на підготовку насіння до посіву /протлення, завантаження і транспортування до місць висіву/ списують на собівартість цукрових буряків в складі відповідних статей витрат /оплата праці, транспортні послуги/. Високу урожайність господарство оперкує лише в тому випадку, якщо для посіву використовується сортове, одноросткове, каліброване насіння із схожістю не нижчою 95%, що також зменшує витрати насіння на посів. Але в Акті витрат насіння не знайшли відображення дані про якість насіння, що висівається. Доцільно було б виділити в Акті ще одну графу, в якій відобразити кондиційні якості насіння.

Витрати на добрива в загальних витратах агрофірми "Поділля" становлять 0,36%. Окремо обліковують мінеральні і органічні добрива, вказуючи вартість перших та кількість і вартість других. Слід зазначити, що порядок обліку добрив недостатньо обґрунтований. Зараз як органічні, так і мінеральні добрива включають за один прийом в собівартість продукції тієї культури, під яку вони внесені. Ми поділяємо точку зору тих економістів, які вважають, вартість добрив потрібно погашати протягом декількох років шляхом нарахування амортизації. Причому розподіл витрат на добрива за роками повинен проводитись пропорційно вносу корисних речовин окремими культурами в сівозміні. Вартість використаних гербіцидів, термін дії яких не обмежується одним роком, також, на нашу думку, було б правильно включати в собівартість продукції декількох років.

В нових умовах господарювання особливо актуальною стає стаття "Роботи і послуги" /питома вага - 1,4%/. На цю статтю відображають вартість робіт і послуг, наданих основному виробництву

сторонніми організаціями, а також своїми допоміжними виробництвами з виділенням послуг за вилами. Ці витрати обліковуються на рахунках 23 "Допоміжні виробництва" і 24 "Витрати на утримання експлуатацію машин і обладнання", а потім комплексними статтями відносяться на рахунок 20 "Основне виробництво" на протязі року по плановій собівартості робіт і послуг з коректуванням в кінці року до рівня фактичної.

Облік витрат по статті "Утримання основних засобів" вимагає особливо посиленої уваги. На цій статті обліковують витрати на обслуговування, експлуатацію, амортизацію сільськогосподарських машин, тракторів, комбайнів. Ця стаття надто громіздка і економічно не обгрунтована, оскільки на ній зібрані неоднорідні за своїм змістом витрати. Наприклад, знос і витрати на відтворення малоцінних і швидкозношуваних предметів не мають прямого відношення до витрат на утримання основних засобів. Внаслідок того, що ці витрати мають невелику питому вагу в собівартості продукції, доцільно було б їх відносити на статтю "Інші витрати".

Крім того, більш раціонально, на нашу думку, обліковувати витрати так, як це робиться в агрофірмі "Полілля" Тернопільського району. Стаття "Витрати на утримання основних засобів" поділена на три окремі статті: "Поточний ремонт основних засобів", "Амортизація основних засобів" та "Нафтопродукти". В сучасних умовах здійснення дієвого контролю за витрачанням пального, виділення окремої статті "Нафтопродукти" взаємно обгрунтованим.

Матеріальні витрати на виробництво цукрових буряків зростають, що є наслідком підвищення матеріаломісткості продукції. В умовах переходу до ринку особливого значення набуває зниження матеріаломісткості цукросировини. Але це не повинно бути самоцілью а лише одним з головних шляхів і чинників інтенсифікації галузі з метою одержання максимальної кількості продукції з мінімальним витратами.

Під раціональним споживанням матеріальних ресурсів розуміють не просто витрачання в процесі виробництва, а корисне споживання, зниження витрат матеріалів на одиницю продукції при підвищенні або збереженні якості та споживчих властивостей цукрових буряків. Якщо ж раніше ріст витрат на добрива відбувався в основному за рахунок збільшення використання останніх, то зараз спостерігається стабілізація і навіть зниження доз внесення мінеральних добрив при різкому підвищенні їх вартості. Сільськогосподарські підприємства купують техніку, мінеральні добрива, будівельні матеріали як за оптовими, так і за вільними цінами. Диспропорція в системі оптових, договірних і закупівельних цін вплинула на зміну величини витрат по окремих статтях. В агрофірмі "Поділля" навіть в порівнянні з 1991 роком в 1992 році витрати на насіння зросли в 1,3 рази, на добрива - в 1,6 рази, на обслуговування і послуги - в 21,4 разів, витрати на утримання основних засобів в 25,2 рази.

На сьогоднішній день необхідні зміни в порядку обліку й віднесення на собівартість продукції прямих матеріальних витрат. У відповідності з Інструкцією насіння, добрива, засоби захисту рослин відпускаються спочатку в підзвіт бригадирам, ланковим та іншим матеріально відповідальним особам, а потім списуються з підзвіту в міру використання на витрати виробництва. На рахунках бухгалтерського обліку дані операції відображаються таким чином:

1. Дебет - 05 "Матеріали"
Кредит - 05 "Матеріали"

на вартість виданих в підзвіт матеріальних цінностей

2. Дебет - 20 "Основне виробництво"
Кредит - 05 "Матеріали"

на суму списаних на виробництво відповідних матеріальних цінностей.

Такий порядок обліку матеріальних цінностей пояснюється тим, що матеріально відповідальні особи не були власниками матеріальних цінностей, які випускалися їм для виконання виробничої програми. В нових умовах, коли виробник є власником матеріальних цінностей, потреба в операції передачі матеріальних цінностей з підзвіту відпала. В цьому випадку одержані зі складу матеріали оплачуються орендними чи іншими колективами шляхом видачі чеку-накладної. Таким чином, колектив, що видав чек, стає повним власником оплачених ним за рахунок госпрозрахункового доходу матеріальних цінностей.

Аналогічно оплачуються всі інші витрати, пов'язані з виробництвом продукції. Проте, для точного визначення собівартості продукції необхідно вести облік залишків усіх видів товарно-матеріальних цінностей, які оплачені трудовим колективом, віднесені на витрати виробництва, але не використані в звітному році. Для цього на 1 січня кожного наступного за звітним року на складах виробничих підрозділів повинна проводитись інвентаризація невикористаних у виробництві товарно-матеріальних цінностей. На основі інвентаризаційного опису вартість наявних товарно-матеріальних цінностей виключається з витрат виробництва поточного року. Для цього на суму наявних цінностей складається така кореспонденція рахунків методом "червоне сторно":

Дебет - 20 "Основне виробництво", 23 "Допоміжні виробництва",
29 "Обслуговуючі виробництва і господарства", 33 "Капітальні вкладення"

Кредит - 05 "Матеріали"

Для того, щоб ці залишки невикористаних матеріалів включити у витрати наступного року, в січні роблять звичайний запис:

Дебет - 20 "Основне виробництво", 23 "Допоміжні виробництва",
29 "Обслуговуючі виробництва і господарства", 33 "Капітальні вкладення"

Кредит - 05 "Матеріали"

В структурі собівартості цукрових буряків агрофірми "Поліна дола витрат по статті "Страхові платежі" в 1990 році припав 3,36% всіх витрат/ в 1991 та в 1992 роках господарство посіви і страхувало/.

Витрати по організації виробництва і управління становили 9,95% всіх витрат, тому боротьба за скорочення їх рівня - одне з найактуальніших завдань, що стоять перед господарством. В той же час така значна питома вага свідчить наскільки важливо виробити науково обгрунтовану систему їх обліку, контролю і розподілу між окремими об'єктами витрат. За способом включення в собівартість продукції вони належать до непрямих витрат.

На статті "Інші витрати" обліковують вартість списаних маловартісних і швидкозношуваних предметів та інші витрати, які не увійшли у попередні статті.

Ринкова економіка вимагає повного і точного відображення всіх витрат: продуктивних, які характеризують досягнення колективу, і непродуктивних, які вказують на втрати і упущення в роботі. При сучасному рівні виродження цукрових буряків непродуктивні витрати цілком можливі. Це втрати від посування матеріальних цінностей при зберіганні, нестачі матеріалів і втрати продукції /крім нестач в межах норм природних втрат/ та інші витрати, які виникають безпосередньо в процесі виробництва. І дуже важливо, щоб кожен випадок економії чи перевитрат засобів був відображений в показнику собівартості продукції.

Одним з недоліків організації обліку витрат на сільськогосподарських підприємствах, на нашу думку, є відсутність обліку браку. Браком в рослинництві можна вважати втрати продукції, роботи, які виконані з відхиленням від вимог агротехніки виродження культур. При порушенні агротехніки, як правило, проводяться повторні робо

Повторні витрати в такому випадку розглядають як виробничі витрати, оскільки їх результатом є вироблена продукція - буряки. Початкові витрати, які мали місце при виконанні робіт з відхиленням від вимог агротехніки, можна вважати втратами від браку. Величина цих втрат буде складатися з витрат насіння, оплати праці з нарахуваннями, пального і мастильних матеріалів, тобто з сукупності витрат на виробництво продукції до моменту виявлення браку. Витрати повинні списуватися на рахунок 28 "Брак у виробництві" з кредиту рахунка 20 "Основне виробництво", а відображені у виробничому звіті початкові витрати, що визнані браком, сторнуватися. Суми, які утримано з осіб, винних за брак, або як з них належить утримати списуються на зменшення втрат від браку

Дебет - 70 "Розрахунки по оплаті праці", 72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріальних збитків"

Кредит - 28 "Брак у виробництві"

Викладене дає підстави запропонувати номенклатуру статей витрат для сільськогосподарських підприємств, що вирощують цукрові буряки / додаток 3 /.

На завершення даного параграфу слід сказати, що запропонована нами номенклатура статей витрат на виробництво в буряківництві вигідно відрізняється від діючої, бо вона містить такі статті витрат, зміст яких достатньо зрозумілий і орендареві, і фермеру, що має велике значення в умовах приватизації і переходу сільськогосподарства до ринку.

2.2. Вдосконалення обліку витрат на виробництво і калькування собівартості продукції буряківництва.

Нові економічні відносини, пов'язані з поступовим переходом України до ринкових відносин, породжують нові проблеми в організації і методології бухгалтерського обліку. Розвинутий ринок передбачає вільний міжнародний рух товарів, капіталів, робочої сили. Вступ України в Міжнародний валютний фонд, очікуваний перехід на конвертований карбованець, широкі міжнародні зв'язки висувають завдання по вдосконаленню системи обліку. Необхідно переходити на прийняті в міжнародній практиці економіко-статистичні показники, систему національних рахунків, стандарти бухгалтерського обліку.

Методика побудови обліку в умовах становлення і розвитку ринкової економіки повинна базуватися, як свідчить світовий досвід, на інших принципах, ніж вся система бухгалтерського обліку, що склалася в колишньому СРСР, яка була націлена на облік валових показників і контроль за виконанням плану.

Не ігноруючи набутий досвід, необхідно осмислити і використати прийняту в міжнародній практиці систему обліку. Ця система включає і відповідну методику побудови обліку виробничих витрат, що є проблемою цього дослідження.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку передбачають, що основою обліку витрат є економічні елементи, а основою калькування – статті витрат. В основу побудови системи обліку в країнах ринкової економіки покладено метод "витрати-випуск" американського економіста Василя Леонтьєва. Метод "витрати-випуск" є базис визначення кінцевого результату / прибутків, збитків / в будь-якій економічній структурі в умовах ринкової економіки.

При організації обліку витрат за методом "витрати-випуск"

облік витрат за елементами ведеться в фінансовій бухгалтерії, а облік за статтями витрат – в управлінській бухгалтерії. Внаслідок цього облік витрат за елементами відокремлений від обліку витрат за статтями калькуляції.

В фінансовій бухгалтерії партії матеріалів, палива, що надійшли, відразу відносять на витрати виробництва. Мета фінансової бухгалтерії – правильно і відносно простим способом визначити фінансовий результат роботи підприємства за рік. В результаті досягається значне зменшення трудомісткості обліку, підвищується його оперативність і посилюється контроль за правильним визначенням прибутку. Фінансовий результат визначається як різниця між випуском продукції і величиною витрат за економічними елементами, а також зміною запасів матеріалів, напівфабрикатів, готових виробів на кінець і початок періоду.

В управлінській бухгалтерії ведеться облік випуску і руху готової продукції, облік витрат за статтями калькуляції і калькулюється собівартість продукції. Управлінська бухгалтерія націлена на вирішення внутрішніх проблем, а фінансова – визначає фінансовий результат. Орієнтація витрат фінансової і управлінської бухгалтерії чітко спрямована на кінцевий результат роботи підприємства. Кінцевим результатом виступає випуск продукції і відповідний результат по випуску.

Застосування методу "витрати-випуск" з економіки України дасть змогу відмовитися від використання рахунків 45 "Товари відвантажені, виконані роботи і надані послуги" та 46 "Реалізація" при визначенні фінансового результату / фінансовий результат може визначатися на рахунку 62 "Розрахунки з покупцями і замовниками" /, від застосування "касового" принципу визначення результату від реалізації, який спотворює результат роботи підприємства / у відповідності з міжнародними стандартами моментом ре-

алізації продукції є дата передачі власності на товар, а не дата його оплати /.

Облік витрат на виробництво повинен бути націлений на оперативність одержання даних, якщо навіть при цьому не завжди забезпечується їх максимальна точність. Р.Гаррісон зазначає: "Якщо потрібно прийняти рішення, найбільш точна інформація для якого надійде через тиждень, то можна надати перевагу даним на основі вже наявної інформації" /34,с.86/. Практична цінність показника собівартості залежить саме від швидкості і своєчасності його одержання. Існуюча сьогодні система бухгалтерського обліку орієнтується на фіксування вже здійснених витрат і не відповідає вимогам оперативності.

В умовах розвитку приватних форм господарювання зростає значення нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Не диктується зацікавленістю товаровиробників в раціоналізації системи витрат.

"Нормативний метод, - вказує професор Д.Я.Дитвин - це метод обліку витрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції, що базується на розчленованому обліку витрат за встановленими нормами і відхиленнями від цих норм" /76,с.11/. Саме в розчленованому відображенні в обліку відхилень від встановлених норм і витрат за нормами полягає цінність нормативного методу обліку. Нормативний метод забезпечує можливість не тільки виявляти величину відхилень, але й місця їх виникнення і причини. На відміну від традиційних методів обліку нормативний метод дає можливість оперативно втручатися і активно впливати на формування виробничих витрат.

Фактичну собівартість продукції можна обчислити за формулою

$$C_{\text{ф}} = C_{\text{н}} \pm V_{\text{н}} \pm Z_{\text{н}}, \text{ де}$$

- $C_{\text{ф}}$ - фактична собівартість
 $C_{\text{н}}$ - нормативна собівартість
 $V_{\text{н}}$ - відхилення від норм
 $Z_{\text{н}}$ - зміна норм

Однією з найважливіших умов успішного застосування нормативного методу є правильно організоване нормативне господарство, тобто підготовка обґрунтованих розрахунків всіх нормативів. Іншими словами, повинна бути розроблена ціла система нормативів, що охоплює сукупність всіх видів витрат живої і уречевленої праці.

Впровадження нормативного методу обліку витрат в сільськогосподарське виробництво гальмує велика кількість нормативів, я часто змінюється. Вважаємо за необхідне використати досвід розвинутих країн, в яких нормативи за строком дії поділяються на базові і поточні.

Базові нормативи встановлюються на тривалий проміжок часу. На нашу думку, в сільськогосподарських підприємствах до них можна віднести норми висіву насіння, внесення добрив, витрачання пального, мастильних матеріалів, будівельних матеріалів, норми виробітку, штатні нормативи чисельності персоналу для виконання робіт у всіх підрозділах господарства, кошториси витрат на управління і обслуговування виробництва та деякі інші. Для більшості базових нормативів характерним є використання натуральних вимірників.

Поточні нормативи розробляються на окремий вид робіт в умовах діючої в господарстві технології і організації виробництва і є підставою для безпосереднього випуску у виробництво матеріальних цінностей, нарахування заробітної плати.

Однією з найбільш складних проблем нормативного методу обліку витрат є своєчасне і якісне відображення в нормативній документації зміни норм. В процесі періодичного перегляду норм ви-

трат обов'язковим є перегляд і зміна нормативної калькуляції, оскільки останню обчислюють за діючими на початок місяця нормами.

Поточні нормативи змінюються тоді, коли змінюються ціни, технологічний процес у таких масштабах, що без зміни нормативів неможливо контролювати процес виробництва. Іншою причиною зміни поточних нормативів є виявлена згодом їх неправильність. Базові нормативи змінюються лише із радикальною зміною технологічного процесу.

Наші дослідження показали, що в буряківних господарствах доцільно користуватися такою номенклатурою причин зміни норм:

Номенклатура причин зміни норм.

1. Механізація виробництва і впровадження індустріальної технології вирощування цукрових буряків.
2. Вдосконалення організації праці, застосування перелових методів і прийомів праці, зміна тарифних ставок і розрядів.
3. Раціональне використання предметів праці.
4. Вдосконалення системи управління, планування і організації виробництва.

Виявлення відхилень від діючих норм і їх поточний облік ведуть за статтями калькуляції, місцями виникнення, причинами та винними особами. Важливе значення має правильний вибір способів виявлення відхилень від норм. Вважаємо, що в буряківництві найбільш прийнятним є спосіб порівняння фактичних витрат з нормативними як на одиницю продукції, так і на весь фактичний випуск. Можна застосовувати і комбінований спосіб, суть якого полягає в тому, що для виявлення відхилень по заробітній платі використовують спосіб документування, а по матеріальних витратах – спосіб порівняння фактичних витрат з нормативними.

Для більш точного аналізу і узагальнення причин відхилень

від норм витрат матеріальних ресурсів в бурякосіючих господарствах можна використовувати таке групування причин відхилень: збільшення площі посіву; недодержання норм висіву насіння, норм внесення органічних та мінеральних добрив, засобів захисту рослин; псування і розкрадання матеріальних цінностей; перевиконання обсягу робіт, зазначених в технологічній карті.

Відхилення по заробітній платі виникають здебільшого внаслідок порушення технології, технічної підготовки виробництва, поломки інструменту і обладнання, внаслідок чого уповільнюється встановлений режим роботи або достроково виконується роботи. Оплата праці за підвищеними тарифами і розцінками є витратами понад встановлені норми.

Фактична сума за місяць витрат на поточний ремонт основних засобів буряківництва може значно відхилитися від встановленої норми в той чи інший бік. Наприклад, якщо в поточному місяці по даній статті будуть виявлені перевитрати, то в наступному місяці може виникнути економія на всю передбачену нормою суму.

Саме в силу цих особливостей фактично виявлена за місяць сума економії чи перевитрат не завжди характеризує реальну економію чи перевитрати засобів на поточний ремонт. Тому на витрати виробництва для включення в собівартість продукції слід відносити нормативну суму цих витрат. При такому порядку раз в квартал можна виявити дійсну економію чи перевитрати на поточний ремонт основних засобів.

Як ми вже зазначали, послуги допоміжних і обслуговуючих виробництв на протязі року відносяться по плановій собівартості. В кінці року планова собівартість коректується і доводиться до фактичної. Таким чином, виявлені на протязі року відхилення від встановлених норм витрат характеризують відхилення порівняно з плановою, а не з фактичною їх собівартістю. Підставою для щомісячного

внесення послуг допоміжних виробництв на ті чи інші культури є "Відомість розподілу робіт і послуг допоміжних і обслуговуваних виробництв".

Практика ведення обліку витрат за нормативним методом свідчить, що по статтях "Відрахування з централізованого фонду соціального забезпечення колгоспників", "Амортизація", "Страхові платежі", "Загальновиробничі і загальногосподарські витрати" відхилень від встановлених норм майже не буває. Ці види витрат контролюються в цілому за місяць.

Таким чином, при нормативному методі обліку витрат витрати повинні фіксуватися ще до їх здійснення і нормуватися заздалегідь; норми повинні встановлюватися науково обгрунтовані, максимально можливі для даних умов; собівартість може бути обчислена за лічними нормами завчасно, а виявлені в процесі виробництва відхилення від лічливих норм дають змогу визначити вплив окремих факторів на рівень собівартості продукції.

В механізмі ринкових відносин питання про роль економічних нормативів і, перш за все, нормативів витрат, - одне з основних, оскільки в сучасних умовах неконтрольовані і необгрунтовані витрати ресурсів недопустимі. При сьогоденній ситуації ринкові відносини не можуть виявляти себе в повній мірі і натомість їх регуляторів повинні використовуватись нормативи витрат. Саме вони повинні виконувати роль суспільно необхідних витрат праці і засобів. Кожен товаровиробник змушений порівнювати свої індивідуальні витрати на виробництво з суспільно необхідними, які виражені в ринкових цінах. В міру створення умов для повноцінного ринку нормативні підходи в ціноутворенні будуть поступатися місцем ринковим, але повністю не зникнуть. У деяких зарубіжних країнах використовується цільові ціни, в основі визначення рівня яких лежить нормативний підхід. Коли ринкові ціни зникають-

ся нитче рівня цільових цін, бермєру, який бере участь у відноні програмі уряду, доплачується різниця між ними. Таким чином в ринковій економіці науково обгрунтовані норми і нормативи витрат займають одне з основних місць.

Хоча переваги нормативного методу обліку витрат очевидні, в сільськогосподарському виробництві він впроваджується ще повільно. Економісти пояснюють це низьким рівнем організації нормативного господарства, небажанням розкривати внутрішні резерви підвищення трудомісткості, недостатньою механізацією облікових робіт.

Повільне впровадження нормативного методу витрат на виробництво полягає ще й в тому, що ведення нормативного господарства складання нормативних калькуляцій є прерогативою оперативного обліку, а не бухгалтерського. Відхилення від норм не знаходять системного і узагальненого відображення на рахунках бухгалтерського обліку. Слід сказати, що ще в 1934 році І.Е.Кашпер і Д.В.Місарев пропонували відобразити на рахунках бухгалтерського обліку окремо витрати на виробництво в межах планових витрат / як нормативи бралися планові витрати / і окремо - відхилення від них. На нашу думку, ця ідея заслуговує уваги, особливо сьогодні, коли вдосконалення обліку витрат на виробництво шокливе, в першу чергу, за рахунок впровадження нормативного методу.

Враховуючи те, що в умовах нормативного методу обліку витрат важливе місце займає нормативна калькуляція, розглянемо коротко методику її складання. Калькуляція нормативної собівартості продукції буряківництва являє собою нагромадження декількох калькуляцій нормативної собівартості окремих робіт, що виконуються піддану культуру.

На основі технологічної карти складають карточку нормативної собівартості /таблиця 2.4/, в якій можна розрахувати укрупнені

Таблиця 2.4

КАРТОЧКА НОРМАТИВНОЇ СОБІВАРТОСТІ

Собівартість вирощування 1 га цукрових буряків при урожайності 380 ц/га

НАЗВА РОБІТ /періоду робіт/	Прямі витрати			Непрямі витрати			Виробни собівар тис.
	к-сть	ціна	сума	к-сть	ціна	сума	
I. ПІДГОТОВКА ҐРУНТУ І ПОСІВ.							
<u>Матеріали</u>							
а/ добрива:							
- органічні, т	25	150	3750				3750
- мінеральні, ц	4	120	480				480
б/ засоби захисту рослин, ц	1,5	300	450				450
в/ насіння, кг.	20	50	1000				1000
г/ пальне, кг	40	8	320				320
д/ інші матеріали			630				630
			<u>6630</u>				<u>6630</u>
<u>Робоча сила</u>							
а/ механізовані робо- ти, л/год	7	2,5	17,5				17,5
б/ кінно-ручні роботи, л/год	1	1,1	1,1				1,1
			<u>18,6</u>				<u>18,6</u>
<u>Накладні витрати</u>						720	720
Разом за період робіт			6648,6			720	7368,6

нормативи виробничих витрат за окремий період виробництва, а також в цілому за всі періоди виробничого процесу.

Для розрахунку суми використовують усереднені ціни. В умові гіперінфляції, коли ціни на матеріально-виробничі запаси постійно змінюються, доцільно користуватися принципом ЛІФО / оцінка матеріально-виробничих запасів по ціні, яка склалася на кінець звітного місяця /, тобто на протязі місяця матеріальні цінності видавати по кількості, а в кінці місяця провести корегування.

Наші дослідження показали, що витрати за такі періоди роботи як передпосівний обробіток ґрунту, посів, догляд за посівами є постійними, тому що їх розмір залишається незмінним при підвищенні чи зникненні запланованого рівня урожайності.

Витрати, пов'язані із збиранням урожаю, а також витрати на добрива та інші засоби, що забезпечують підвищення урожайності, є змінними. Враховуючи це, норматив витрат на збирання урожаю доцільно встановлювати на 1 га посіву і на 1 ц продукції, що дасть змогу вносити поправки в нормативи в залежності від зміни урожайності.

$$N_p = \frac{\text{сума прямих витрат}}{\text{площа посіву}}, \text{ де } N_p - \text{укрупнений норматив постійних прямих витрат}$$

$$N_z = \frac{\text{сума змінних витрат}}{\text{площа посіву}}, \text{ де } N_z - \text{укрупнений норматив змінних прямих витрат}$$

Для розрахунку нормативу сукупних прямих витрат на 1 ц цукру буряків користуються формулою:

$$N_{cv} = \frac{\text{сума прямих витрат}}{\text{валовий збір продукції}}, \text{ де } N_{cv} - \text{норматив сукупних прямих витрат на 1 ц}$$

За допомогою нормативу витрат на 1 ц продукції, який перемножують на змінену урожайність, одержують уточнений норматив витрат на 1 га.

Нормативний метод дає змогу оперативно регулювати прямими витратами, що становлять основу виробництва. Цього вимагає й до-

світ економічно розвинутих країн /застосування методу "директ-костинг" ґрунтується на оперативному регулюванні саме прямими витратами/. Але це не означає, що потрібно відмовитися від контролю за непрямими витратами, бо вони впливають на рівень рентабельності. Їх також потрібно нормувати, а потім фактичні дані порівнювати з нормативними.

Напротязі року кожен госпрозрахунковий підрозділ здійснює контроль за використанням ліміту виробничих витрат по окремих періодах робіт. Нормативний метод вимагає постійного контролю за використанням ліміту виробничих витрат не тільки по окремих періодах, але щоденно, щодня, щомісячно. В технологічній карті кожен вид робіт розробляються нормативи витрат на одиницю робіт. Сюди включаються витрати праці в людиногодинах, сума заробітної плати, доплати за класність, податкова оплата за якість і строк проведення робіт та інші прямі витрати.

Глибока аналітичність первинного обліку дає можливість контролювати формування собівартості продукції в процесі виробництва в розрізі виробничих підрозділів, вести систематичне спостереження за всіма відхиленнями від норм.

Впровадження нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції вимагає широкого використання ПЕОМ до значно підвищує оперативність обліку, його контрольні та аналітичні функції. Поширення цього методу в сільськогосподарському виробництві є об'єктивною необхідністю переходу до ринку.

Наші дослідження і вивчення зарубіжного досвіду організації обліку виробничих витрат підтверджують необхідність застосування нормативів. На Заході успішно діє система "стандарт-кост". Суть цієї системи полягає в тому, що, по-перше, всі витрати подаються в порівнянні з стандартами, по-друге, збільшення чи зменшення при порівнянні дійсних витрат із стандартами повинно

бути розчленовано за причинами. На основі стандартів можна визначити заздалегідь суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію продукції, обчислити собівартість одиниці продукції для визначення ціни, а також скласти звіт про прибуток. Цим же вимогам відповідає і нормативний метод.

Перехід економіки України на регульовані ринкові відносини вимагає удосконалення обліку витрат на основі вивчення і використання міжнародного досвіду. В економіці зарубіжних країн давно і успішно використовується практика обліку і контролю витрат за системою "директ-костинг". Важливою особливістю цієї системи є те, що собівартість продукції обліковується і планується лише в частині змінних витрат. Постійні витрати збираються на окремому рахунку і періодично списуються на зменшення доходу від реалізації в тому звітному періоді, в якому вони виникли. За системою "директ-костинг" можна визначити суму покриття, як різницю між виручкою від реалізації і частковою собівартістю реалізованої продукції. Її називають "маржинальним доходом". Величина маржинального доходу складається із суми постійних витрат і прибутку. Це дає змогу оперативно встановлювати взаємозв'язок і залежність між обсягом виробництва, частковою собівартістю, маржинальним доходом і прибутком на основі методу критичної точки /крди величина виручки від реалізації дорівнює повній собівартості продукції/.

За словами А.Яругової, цей метод має довгий перелік переваг і довгий список недоліків. До переваг можна віднести і те, що в дає можливість значно спростити облік і контроль витрат на виробництво, скоротивши число статей витрат, внаслідок чого собівартість продукції "стає більш оглядовою" /ІІ, с.134/, адже відомо, що чим більше елементів витрат, тим менша ймовірність одержати достовірні дані.

Сьогодні завдання вбачається в тому, щоб систему "директ-костинг" максимально пристосувати до нашого сільськогосподарського виробництва. Ми вважаємо, що в умовах становлення ринкових відносин можна використати окремі елементи системи "директ-костинг" в практиці обліку бурякосіючих господарств. При обчисленні часткової собівартості господарства можуть користуватися такою номенклатурою статей витрат:

I. Прямі витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування.

II. Прямі матеріальні витрати:

- насіння;
- добрива;
- засоби захисту рослин;
- роботи і послуги;
- паливо і мастильні матеріали для роботи комбайнів, тракторів.

III. Виробничі непрямі витрати /рахунок 25 "Загальновиробничі витрати/.

Змінні прямі витрати протягом року збираються на дебеті рахунка 20 "Основне виробництво", непрямі витрати спочатку накопичуються на дебеті рахунка 25 "Загальновиробничі витрати", а потім щомісячно списуються на дебет рахунка 20 "Основне виробництво". Постійні витрати /управлінські і збутові/ відображаються по дебету рахунка 26 "Загальногосподарські витрати". Продукція оприбутковується за фактичною собівартістю:

Дебет - 40 "Готова продукція"
Кредит - 20 "Основне виробництво"

Постійні витрати в кінці звітної періоду списуються на результати реалізації:

Дебет - 46 "Реалізація"
Кредит - 26 "Загальногосподарські витрати"

Аналітичний облік постійних витрат доситьно деталізувати за цим

трами відповідальності і місцями виникнення. Що ж стосується організації обліку змінних витрат, то найкращих успіхів можна досягнути, застосовуючи нормативний метод обліку.

Враховуючи об'єктивні причини, пов'язані з відсутністю повних ринкових відносин, нивілююваних взаєморозрахунків при збуті сільськогосподарської продукції, вважаємо, що кожне сільськогосподарське підприємство повинно само вибрати один з можливих варіантів обліку витрат на виробництво.

В умовах ринкової економіки обліковувати і контролювати витрати виробництва доцільно там, де відбувається сам процес виробництва. Тому важливо виділити такі об'єкти обліку, як місце виникнення витрат і центр відповідальності. Ці поняття давно закріпилися в економічній літературі, але тлумачення їх неоднозначне.

У вітчизняній економічній літературі під місцем виникнення витрат розуміють об'єкти аналітичного обліку за елементами витрат і статтями собівартості – структурні підрозділи підприємства. Тут економісти дотримуються єдиної точки зору. При цьому місця виникнення витрат можуть включати в себе центри витрат, і деталізують місця витрат на відповідні об'єкти обліку. Можна виділити такі умови формування місць виникнення витрат в сільськогосподарських підприємствах:

- територіальна відокремленість, тобто місце витрат повинно знаходитись в межах певної території;

- функціонально-технологічна однорідність, яка передбачає здійснення в даному місці витрат, однорідних за змістом або призначенням робіт, використання єдиного комплексу техніки;

- відповідність вимогам методики калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції.

Щодо бурякосіючих господарств, то місцем виникнення витрат будуть бригади, ланки.

В селянських господарствах місцем виникнення витрат буде само господарство як єдина виробнича одиниця. В таблиці 2.5 наведено групування місць виникнення витрат в залежності від типу сільськогосподарського підприємства. Правильне визначення місця виникнення витрат впливає на достовірність обчислення собівартості продукції, зумовлює виявлення причин непродуктивних витрат, дає можливість підвибити оперативність контролю за величиною витрат. Диференціація витрат виробництва за місцями виникнення витрат актуальна і необхідна при відсутності безпосередньої залежності між витратами і виробництвом кінцевої продукції, коли витрати відносять на собівартість конкретних видів продукції шляхом розподілу пропорційно умовній базі. Саме це й спостерігається в сільському господарстві. Необхідність класифікації витрат виробництва за місцями їх виникнення впливає також з процесів приватизації, що відбуваються в сільському господарстві.

Важливим в сучасних умовах є виділення центрів відповідальності. Тут думки вчених-економістів різні. Ми поділяємо точку зору тих вчених, які під центрами відповідальності мають на увазі персональне закріплення відповідальності за певними витратами. Основна мета виділення цих об'єктів – контроль за собівартістю. Центри відповідальності передбачають деталізацію відповідальності всередині місць виникнення витрат. Одне місце виникнення витрат охоплює декілька центрів відповідальності, які можуть співпадати з центрами витрат.

Виходячи з цього, первинний облік витрат повинен будуватися так, щоб він забезпечував одержання інформації про формування собівартості на рівні первинного підрозділу /або місця виникнення витрат/, але одночасно в розрізі центрів відповідальності.

Основним підсумком групування витрат за місцями виникнення і центрами відповідальності буде зникнення витрат, перш за все на

Таблиця 2.5

ГРУПУВАННЯ МІСЦЬ ВИНИКНЕННЯ ВИТРАТ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ РІЗНИХ ФОРМ ВЛАСНОСТІ.

Сільськогосподарське підприємство		І Місця виникнення витрат
1.	Колективне господарство	Бригади, ланки
2.	Орендне, кооперативне, акціонерне господарство /багатогалузеве/	Бригади, ланки
3.	Малі підприємства /багатогалузеві/	Бригади, ланки
4.	Селянське господарство /багатогалузеве/	Ланки
5.	Малі підприємства /одногалузеві/	Ланки, само підприємство
6.	Селянське господарство /одногалузеве/	Само господарство

продуктивних, і підвищення продуктивності праці конкретних виробників.

Методологічні принципи обчислення собівартості продукції буряківництва зумовлені специфічними особливостями формування витрат на виробництво, технологічним процесом і характером виробництва цукрових буряків.

Калькуляція – це система розрахунків по визначенню собівартості продукції на основі економічного групування здійснених витрат. Щодо собівартості продукції буряківництва, то вона показує величину витрат, пов'язаних з виробництвом цукрових буряків, а тому є узагальнюючим показником господарської діяльності.

Значення собівартості як вимірника витрат виробництва визначає її актуальність методології калькулювання. Проте, деякі теоретичні питання калькулювання ще й досі не розроблені. Зокрема, серед економістів немає єдності у визначенні місця калькуляції в економічній науці.

М.І.Бейсман, Г.І.Грінман та інші вчені розглядають калькуляцію як елемент методу бухгалтерського обліку і тим самим виключають її з змісту обліку витрат на виробництво. Цим пояснюється той факт, що деколи допускається ототожнення об'єктів і методів обліку витрат з об'єктами і методами калькулювання. Необґрунтованість твердження, що калькуляція є складовою частиною обліку витрат підтверджується тим, що роль калькулювання а плануванні не менш важлива, ніж в обліку.

О.Наринський вказує: "Калькулювання – система науково обґрунтованих розрахунків, за допомогою яких визначається реальна собівартість одиниці продукції і всього випуску продукції за її видами і статтями для контролю, аналізу і оцінки діяльності підприємства та результатів його діяльності" /85, с.11/.

Суть калькуляції дослідив і професор В.Ф.Палія в книзі "Со-

нови калькулювання", де він трактував калькулювання як "сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво і розрахункових процедур визначення собівартості продукції певної споживчої вартості. Калькуляція - це спосіб розрахунку /сукупність розрахункових процедур/ собівартості продукту. Калькулювання входить, як складова частина, у ширше поняття - виробничий облік. Калькуляція є частиною більш загального поняття - калькулювання" /ЗІ, с.39/.

Вважаємо, що при вирішенні даного питання потрібно виходити з економічного змісту завдань, що визначають суть калькулювання, оскільки калькулювання базується на планових і облікових даних. В цьому їх тісний взаємозв'язок. Проте, місце і роль калькулювання, як окремого етапу економічної роботи, визначається його головними завданнями: визначення складу витрат, які включаються в собівартість продукції, класифікація витрат, обґрунтування методів вартісної оцінки кожного елементу витрат, обґрунтування розподілу непрямих витрат, періодичність калькулювання, визначення калькуляційних одиниць, собівартості продукції з обґрунтованим розподілом витрат між основною і побічною продукцією.

Отже, можна зробити висновок, що предметом калькуляції, як окремої галузі економічних знань, є виробничі витрати, їх оцінка і визначення собівартості продукції. Достовірність обчислення собівартості продукції вимагає науково обґрунтованої методики калькулювання. Удосконалення господарського механізму вимагає перебудувати калькуляційну справу, змінити методологію визначення собівартості продукції сільського господарства.

Основним напрямком удосконалення калькулювання собівартості продукції буряківництва є розробка методики визначення собівартості продукції з максимальним врахуванням особливостей галузі

Поряд з цим методика визначення собівартості, не знижуючи достовірності показника, повинна забезпечувати простоту і аналітичність розрахунків.

Покращення калькуляційної справи вимагає і той факт, що, іходячи з особливостей вирощування цукрових буряків, виробнича діяльність на початку року характеризується значно меншою величиною витрат, ніж в наступні періоди. Відсутність показників собівартості продукції на окремих стадіях виробництва послаблює контроль за витрачанням засобів і тим самим зникає контрольна-аналітичні функції бухгалтерського обліку.

Аналіз витрат на вирощування цукрових буряків в агрофірмі "Полілля" Тернопільського району Тернопільської області підтверджує, що є значні відмінності в структурі витрат по окремих роботах технологічного циклу під цю культуру, які впливають на економічні показники роботи відповідних виробничих колективів /див. таблицю 2.6/.

Впровадження в практику калькулювання порядку визначення собівартості продукції за періодами технологічного циклу дає можливість:

- посилити роль обліку і показника собівартості продукції важливого економічного показника оперативного керівництва в управлінні виробництвом;
- значно скоротити обсяг калькуляційних робіт в напружений період складання річного звіту;
- покращити якість обліку, підвищити достовірність облікових даних, посилити оперативний контроль за вирощуванням цукрових буряків і формуванням їх собівартості;
- точніше встановити, на якій стадії виробництва є резерви зниження собівартості продукції;
- при порівнянні собівартості продукції різних підрозділів

Таблиця 2,6

ВИТРАТИ НА ВИРОЩУВАННЯ ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ В
АГРОФІРМІ "ПОДІЛЛЯ" ТЕРНОПІЛЬСЬКОГО РАЙОНУ
НА ОКРЕМИХ СТАДІЯХ ВИРОБНИЦТВА / 1992 р./

/ в українських крб./

Статті витрат	Передпосівний обробі- ток ґрунту			Посів і догляд за по- сівами			Збір врожаю		
	витрати за період робіт	вitra- ти на I га	питома вага в загальн. витратах	витрати за пері- од робіт	вitra- ти на I га	питома вага в загальн. витратах	витрати за пері- од робіт	вitra- ти на I га	питома вага в загальн. витратах
1. Витрати на оплату праці з відрахуван- нями на соцстрах	181623	279,42	0,58	2390956	3678,39	7,70	18111998	27864,61	58,32
2. Насіння	-	-	-	137856	212,09	0,44	-	-	-
3. Добрива	11406	17,55	0,04	100905	155,24	0,32	-	-	-
4. Засоби захисту рослин	-	-	-	9685	14,90	0,03	-	-	-
5. Роботи і послуги	1744	2,68	0,01	196182	301,82	0,63	262118	403,26	0,84
6. Витрати на утримання основних засобів	291945	449,15	0,94	2090024	3215,42	6,73	3309158	5091,01	10,66
7. Витрати на організа- цію виробництва і упр.	25380	39,05	0,08	448462	689,94	1,44	2615288	4023,52	8,42
8. Страхові платежі	-	-	-	-	-	-	-	-	-
9. Інші витрати	320437	492,98	1,03	550773	347,34	1,77	-	-	-
РАЗОМ	832537	1280,83	2,68	5924844	9115,14	19,08	24298562	37332,4	78,24

можна виявити недоліки в роботі, що дає змогу своєчасно їх усувати. В нових умовах господарювання це особливо важливо.

Потребує вдосконалення і діюча методика виключення витрат на побічну продукцію при калькулюванні собівартості цукрових буряків. Суть діючої методики полягає в тому, що із загальної суми витрат на вирощування буряків виключається вартість гички, оціненої за встановленими цінами. Витрати, що залишаються після цього, становлять собівартість всієї основної продукції. Проте, цей метод, на нашу думку, має той суттєвий недолік, що побічна продукція не калькується, тоді як собівартість основної продукції залечить від вартості побічної продукції. Тому, як би точно ми не враховували витрати, довільна оцінка побічної продукції може звести нанівець наші зусилля в правильному підрахунку і віднесенні витрат на основну продукцію. Більшість вчених-економістів виступають за те, щоб обчислювати собівартість побічної продукції, але як це робити, не вказують. Ми вважаємо, що було б доцільно в межах рахунка 20/І "Рослинництво" вести окремий аналітичний рахунок "Збирання гички". На нього відносити прямі витрати, пов'язані з її транспортуванням та закладкою в траншеї, а непрямі витрати між гичкою і коренями розподіляти пропорційно до їх ваги.

Необхідно також уточнити порядок обліку та оприбуткування врожаю гички. У відповідності із діючими положеннями при розподілі витрат між основною і побічною продукцією в розрахунок береться не весь вирощений обсяг гички, а лише та її частина, яка знайшла практичне застосування в господарстві. Побічна продукція, яка не використовується на господарські потреби в розрахунок не береться. Розрахована собівартість перестав відображати величину дійсних витрат на виробництво. Оскільки калькується собівартість одиниці продукції, що не залежить від обсягу виходу побіч-

ної продукції, то складається видмість, що невикористана частина гички господарству нічого не вартує. Насправді ж ці збитки "ховаються" у витратах на виробництво основної продукції - коренів. Неповне і нерациональне використання одного виду продукції веде до підвищення собівартості іншого виду продукції.

Урожай гички складає 50-60% від маси коренів цукрових буряків. Це значить, що при урожайності 300 ц з гектара кожен гектар цукрових буряків може дати 180 ц гички. В 1992 році в агрофірмі "Поділля" Тернопільського району Тернопільської області посівна площа цукрових буряків становила 650 га, урожайність - 399 ц з гектара. Можливий вихід гички - 151 450 ц /650x233/. За даними документів господарство одержало 14 230 ц гички. Отже, надобір гички становить 137 220 ц на суму 548850 крб /137220x4/. Оприбуткування в обліку всього обсягу одержаної побічної продукції і виділення збитків в зв'язку з неповним її використанням буде орієнтувати господарство на необхідність її рационального використання. Крім того, це очистить собівартість основної продукції від збитків, пов'язаних з недовикористанням побічної продукції, суттєво підвищить реальність показника собівартості продукції буряківництва.

При переході до ринкової економіки взаємовідносини між бурякозівними господарствами і цукровими заводами повинні будуватися в напрямку підвищення матеріальної зацікавленості виробників шляхом збільшення обсягів виробництва високоякісної сировини. Споживач цукросировини висуватиме все жорсткіші вимоги до її якості, стимулюючи ріст якісних характеристик сировини її оплатою. Постачальник сировини в цих умовах намагатиметься збільшити свої доходи за рахунок росту обсягів виробництва якісної продукції. Основним якісним показником продукції буряківництва є цукристість. Цукристість - не єдиний, але головний показник,

за яким можна судити про складову цінність бурякової сировини. Показник цукристості полегшує обґрунтування розрахунків за цукрові буряки, оскільки є можливість встановлювати закупівельні ціни з урахуванням витрат бурякосіючих господарств на одержання продукту, який має конкретну якісну характеристику, що виражається в певному вмісті цукру в коренях.

Згідно Інструкції по плануванню, обліку і обчисленню собівартості продукції сільськогосподарських підприємств, як і раніше, передбачено визначати лише собівартість одного центнера коренів. Недоліком цієї методики є те, що сільськогосподарські підприємства планують і обліковують один показник – валовий збір цукрових буряків, а підприємства переробної промисловості – кількість цукру. Незв'язка показників веде до штучного зниження якості сировини при її прийманні на заготівельних пунктах. Щоб бурякосіючі господарства були зацікавлені в одержанні високих кінцевих результатів, необхідно визначати собівартість цукрових буряків з урахуванням їх цукристості, бо при вищій врожайності в одному господарстві, вихід умовного цукру може бути нижчим, ніж в іншому в зв'язку із низькими заготівельними кондиціями сировини.

Все зараз є передумови для визначення собівартості виробленої продукції з врахуванням її якості. Поряд з визначенням собівартості і ц коренів потрібно розраховувати вихід умовного цукру:

$$B = \frac{U \times H}{100}, \text{ де}$$

B – вихід умовного цукру з 1 га

U – врожайність коренів, ц/га

H – фактична цукристість сировини, %

Ми розраховали цей показник по агрофірмі "Поділля" Тернопільського району Тернопільської області за 1992 рік:

$$B = \frac{399 \times 15,2149}{100} = 59,19 \text{ ц}$$

Цей показник універсальний, його можна визначати і порівнювати по всіх господарствах, що забезпечить єдність методів визначення собівартості продукції бурякосіючих господарств і цукрових заводів.

Але чи значить це, що не потрібно визначати собівартість одиниці натуральної продукції? При вирішенні цього питання необхідно виходити з тих функцій, які виконує собівартість на внутрігосподарському і зовнішньому рівнях управління діяльністю сільськогосподарських підприємств. Основною функцією собівартості на внутрігосподарському рівні є облікова. І тут без визначення собівартості одиниці натуральної продукції обійтись неможливо. Що стосується зовнішнього рівня, то визначення ^{собівартості} одиниці натуральної продукції не потрібне, тому що тут собівартість, перш за все використовується як оцінковий показник. Робити порівняльний аналіз собівартості продукції в різних господарствах без врахування її якості недоцільно. На зовнішньому рівні управління собівартість є основою для встановлення закупівельних цін на продукцію. А останні встановлюються на продукцію певної якості. На внутрігосподарському рівні визначення собівартості продукції буряківництва з урахуванням цукристості також необхідне для оцінки діяльності різних виробничих підрозділів господарства, вивчення динаміки собівартості та ін. Тому в річних звітах бурякосіючих господарств повинні відображатися показники собівартості одиниці продукції з урахуванням її якості.

Істотне значення при визначенні собівартості продукції має технічне оформлення калькуляційних розрахунків. До сьогоднішнього дня відсутні єдині форми калькуляційних листків для сільськогосподарських підприємств. В результаті розрахунки проводять і оформляють довільно, що негативно відбивається на підсумкових

розробках. Пропонуємо форму калькуляційного листка визначення фактичної собівартості продукції, яка, на нашу думку, може використовуватися в бурякосіючих господарствах /додаток 4/. Застосування єдиних форм калькуляційних листків дасть змогу покрити і впорядкувати сам процес розрахунків і їх оформлення, використання їх для складання підсумкових записів по закриттю калькуляційних рахунків, а також звітності і аналізу собівартості виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг. Для цього в калькуляційних листках необхідно досить повно врахувати специфіку галузі і особливості обчислення собівартості відповідного виду продукції.

На закінчення параграфу слід звернути увагу на деякі уточнення назв самих калькуляцій. В калькуляції відображається кількісна сторона виробничого процесу, сукупність матеріальних і трудових витрат на виробництво продукції, а також її реалізацію в певній оцінці.

В залежності від способу оцінки господарських засобів в сільському господарстві в даний час розрізняють планову, звітну, нормативну і провізорну калькуляції.

Планова калькуляція, як відомо, складається на наступний рік виходячи з прогресивних норм витрат праці і засобів виробництва. Складається вона тоді, коли розробляється виробничо-фінансовий план сільськогосподарського підприємства і служить для контролю за виконанням плану по собівартості продукції, робіт і послуг.

Нормативна калькуляція складається при нормативному методі обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. В основу нормативної калькуляції покладено діючі на даний момент норми висіву насіння, норми внесення добрив та інші норми витрат. На відміну від планової калькуляції, що не змінюється на протязі звітного року, нормативна калькуляція може коректуватися в міру

зміни норм і нормативів. Призначення нормативної калькуляції – контроль за дотриманням норм матеріальних і трудових витрат, кошторисів витрат по обслуговуванню виробництва і управління.

Провізорна калькуляція має характер попередньої оцінки і складається, як правило, на I квартал поточного року на основі фактичних даних про витрати на виробництво і вихід продукції за певні місяці і характерна для сільськогосподарських підприємств зв'язку з довготривалістю виробничого циклу, із неспівпаданням робочого періоду з часом виробництва, а також іншими особливостями цієї галузі.

Звітна калькуляція складається за даними обліку і характеризує фактичний рівень витрат на виробництво і реалізацію продукції за звітний рік.

Слід зазначити, що калькуляційний період для більшості галузей сільського господарства – I календарний рік, що також зумовлено особливостями сільськогосподарського виробництва. Дані про фактичну собівартість продукції одержують, як правило, в кінці січня наступного року. Звітна калькуляція, що відбиває величину здійснених матеріальних і трудових витрат в порівнянні з плановою калькуляцією дозволяє виявити причини перевитрат чи економії коштів, відреагувати на які можна буде лише в майбутньому. Отже звітна калькуляція не має контролюючо-аналітичного впливу на процес споживання товарно-матеріальних цінностей і трудових ресурсів.

Не випадково багато вчених-економістів висувують пропозицію якщо не про ліквідацію звітних калькуляцій, то про зміну калькуляційного періоду. Професор М.В.Дмитрієв /49, с.57/ писав про необхідність вирішення питання про доцільність складання для нової і звітної калькуляції за короткий проміжок часу – місяць, квартал.

Категорично проти складання звітних калькуляцій висловився Н.В.Соколов: "Конкуренція робить калькуляцію майже безглуздою, бо ціна в цьому випадку складається під впливом попиту і пропозиції, а сама по собі фактична собівартість на продажну ціну не впливає /впливає планова чи нормативна собівартість/". І далі, "контрисна чи нормативна калькуляція орієнтує в господарському процесі, а бухгалтерська калькуляція вже нічим допомогти не може, час втрачений, а висновки непотрібні" /112, с.328-329/.

Професор В.Ф.Палія з цього приводу пише: "В сільському господарстві звітна калькуляція зберігає своє значення для контролю витрат і рівня рентабельності продуктів, бо тут виявляється залежність їх індивідуальної собівартості не тільки від рівня споживання виробничих ресурсів, але й від інших факторів: урожайності, розміщення на місцевості і т.п." /91, с.72/.

Професор В.Ф.Палія досить вірно підмітив залежність собівартості конкретних видів сільськогосподарської продукції від урожайності, дотримання технології вирощування культур. Але, на нашу думку, це не є серйозним аргументом на користь щорічного складання звітних калькуляцій в сільському господарстві, оскільки в сучасних умовах розвитку орендних, фермерських господарств, які виходять зі своєю продукцією на ринок, звітні калькуляції не мають серйозного значення. Звітна калькуляція одиниці конкретних видів сільськогосподарської продукції практично не потрібна і складати її щорічно, на нашу думку, немає потреби. Проте, повністю відмовитися від складання звітної калькуляції в сільськогосподарському виробництві не можна. В неординарні роки, коли має місце значний недобір продукції, знати в що обійшлося виробництво слід, пера за все, тому, щоб визначити розмір відшкодування втрат через систему державного страхування чи за рахунок власних /страхових/ фондів.

Крім звітних калькуляцій, як ми вже зазначали, сільськогосподарські підприємства складають сьогодні планові, провізорні і мативні калькуляції. Як бути з ними?

Провізорні калькуляції складаються для попередньої оцінки діяльності підприємства за рік, визначаючи очікувану собівартість. В умовах переходу до ринку і, особливо, в умовах ринкової економіки підвищується актуальність розрахунків очікуваних результатів, яким будуть необхідні для внутрішнього використання. Тому провізорні розрахунки потрібно робити.

В нових умовах ринкової економіки різко зростає роль планових калькуляцій, в яких необхідно враховувати місцезнаходження виробництва, якість земельних угідь, а також зміни цін на ринку на основні види ресурсів, які споживаються в сільськогосподарському виробництві. Планова калькуляція, складена на основі прогресивних норм витрат товарно-матеріальних цінностей і нормативів трудових витрат, буде орієнтиром в руках конкретного виробника.

Що ж до нормативної калькуляції, то в нових умовах вона може виконувати роль планової калькуляції, тобто тієї сукупності в якій виробник повинен прагнути досягти в ході виробничого процесу з тією лише різницею, що в неї будуть вноситися доповнення і зміни протягом року. Роль нормативної калькуляції перегукується з плановою, що в сучасних умовах породжує новий вид калькуляції – нормативно-планову калькуляцію, яка із врахуванням індексу інфляції повинна стати базою для розрахунку цін і бути сильним аргументом в боротьбі із ростом матеріаломісткості сільськогосподарської продукції.

Підсумовуючи все вищесказане, ми бачимо, що при переході сільськогосподарського виробництва до ринку потрібно перебудувати існуючу систему обліку витрат, калькулювання собівартості продукції, нормування та складання звітності, щоб вона була надійним ба

рометром задоволення потреб внутрігосподарського управління і підвищення на цій основі ефективності сільськогосподарського виробництва.

2.3. Облік витрат та калькулювання собівартості продукції із застосуванням ЕОМ.

Одним з основних напрямків вдосконалення бухгалтерського обліку є автоматизація обробки інформації із застосуванням технічних засобів. Сьогодні в практику обліку інтенсивно впроваджуються персональні ЕОМ, які слугують основою для створення сучасних інформаційних технологій і функціонування на їх основі автоматизованих робочих місць.

Як показує світова і вітчизняна практика, основним напрямком розвитку сучасної інформаційної технології є децентралізовані системи обробки даних і локальні обчислювальні мережі персональних ЕОМ. Децентралізовані системи забезпечують більшу низьку вартість всієї обробки, високу гнучкість і адаптованість до вирішення завдань, надійність і характеризують якісно новий рівень комп'ютерної інформаційної технології.

Ми вважаємо, що з появою персональних комп'ютерів організація обробки економічної інформації на сільськогосподарському підприємстві буде здійснюватися шляхом застосування автоматизованого робочого місця облікового працівника.

Особливо важливою рисою мікрокомп'ютерної інформаційної технології, що базується на сітці АРМ виконавців обліково-інформаційних та аналітичних робіт є те, що основна обробка даних забезпечується безпосередньо в місцях виникнення первинної інформації про виробничо-господарську і фінансову діяльність.

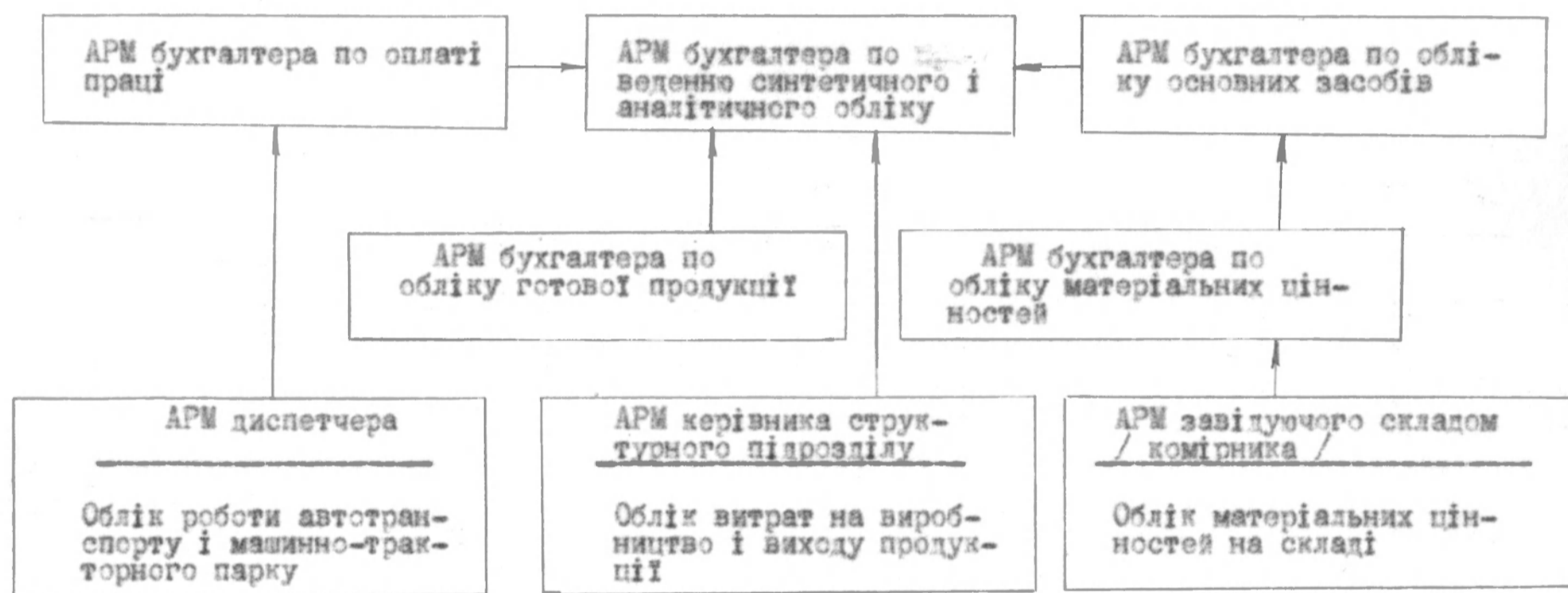
Застосування ПЕОМ дає можливість своєчасно здійснювати фун-

кції контролю, оперативного обліку, скоротити потоки і дублювані облікової інформації. Створення автоматизованих робочих місць облікових працівників наближає обчислювальну техніку безпосередньо до місць виникнення господарських операцій, дає змогу бухгалтер здійснювати контроль і попередню обробку облікових даних. АРМ повинні відповідати таким вимогам: своєчасне заповнення інформаційних і обчислювальних потреб спеціаліста, мінімальний час відповіді на запитання користувача, адаптація до рівня підготовки користувача і його професійних запитів, простота спілкування і освоєння прийомів роботи на АРМ, можливість роботи в складі обчислювальної сітки.

Вивчення даного питання показує, що робота бухгалтера в умовах АРМ істотно відрізняється від звичайної автоматизації облікових завдань. Персональна ЕОМ є для нього робочим місцем, де він виконує свої звичайні функції безпосередньо на машині: виписує первинні документи, складає різного роду бухгалтерські реєстри, робить кореспонденцію рахунків, здійснює логічні і контрольні функції. Введення інформації з клавіатури машини повністю звільняє його від ручної роботи. Персональна машина будь-якого типу і моделі усіма необхідними параметрами для ефективного використання її безпосередньо на робочому місці: малі габарити, можливість введення, редагування і виведення текстової, цифрової і табличної інформації, діалоговий режим роботи за допомогою дисплея, поєднання автономної роботи з ЕОМ біля високого рівня.

Комплекс типових проектних рішень з автоматизації бухгалтерського обліку при використанні АРМ на базі персональних комп'ютерів для сільськогосподарських підприємств складається з такого набору комплексів програм для оснащення АРМ облікового працівника /мал. 2.7/.

Одним з найбільш складних і трудомістких розділів бухгалтерського



Малюнок 2.7 Система АРС облікових працівників на сільськогосподарському підприємстві.

ського обліку є облік процесу виробництва, який тісно пов'язаний з іншими розділами і отримує від них інформацію. Організація АІ бухгалтера на базі мікро-ЕОМ будь-якого типу і застосування спеціальної технології для обробки інформації з обліку витрат виробництва і виходу продукції дає змогу ефективно автоматизувати її, забезпечуючи складання повного комплексу бухгалтерських документів та реєстрів аналітичного і синтетичного обліку.

При впровадженні АРМ бухгалтера по обліку процесу виробництва можливі два підходи до організації автоматизованих робочих місць: ПЕОМ встановлюється в централізованій бухгалтерії і в іншому структурному підрозділі або тільки в бухгалтерії.

На АРМ структурних підрозділів в пам'яті ПЕОМ формуються оперативні бази даних машинних записів, що відображають господарські операції в натуральній і натурально-вартісній формі. Ці бази даних виступають згодом основою вартісного бухгалтерського обліку процесу виробництва. В зв'язку з цим на даному етапі особливо важливим є контроль достовірності даних і облік введених записів.

На АРМ структурних підрозділів забезпечується створення і дення локальних баз даних нормативно-довідкової інформації, оперативне введення даних про витрачання ресурсів, виробництво продукції і оформлення первинних документів, складання звітів, по собівартості, виконання різноманітних контрольних-аналітичних розрахунків та прогнозів на рівні структурних підрозділів. З АРМ структурних підрозділів первинні документи і звіти передаються в бухгалтерію на АРМ обліку процесу виробництва.

Якщо ПЕОМ встановлена тільки в бухгалтерії, то в підрозділах первинні документи складаються вручну. Введення даних документів, їх контроль і первинну обробку здійснює бухгалтер центральної бухгалтерії.

На автоматизованому робочому місці бухгалтера створюється

хронологічний масив первинних документів, який передається потім на ведучу ЕОМ локальної обчислювальної сітки для систематизації і зберігання в базі даних зведеного синтетичного і аналітичного обліку з метою формування балансу, звітності і проведення економічного аналізу.

Організація АРМ тільки в центральній бухгалтерії менш перспективна, бо доводиться формувати первинний документ з наступним введенням його даних в мікро-ЕОМ, але на даному етапі цей варіант організації АРМ бухгалтера бурякосіючого господарства найбільш реальний.

Основною сучасних систем обробки даних і організації в них умов бухгалтерського обліку є інформаційне забезпечення системи. Інформаційне забезпечення включає нормативно-довідкову інформацію, класифікатори техніко-економічної інформації і системи документування /уніфіковані і спеціальні/.

Для комплексу завдань, що досліджується, необхідно розрізнити позамашинну і внутрішашинну інформаційну базу системи обліку. Позамашинна база - це сукупність повідомлень і первинних документів, а також класифікатори інформації, що використовується для обліку процесу виробництва при функціонуванні системи обліку в формі, що сприймається користувачем без застосування ЕОМ. До них належать класифікатори-довідники структурних підрозділів, об'єктів обліку, контролю, господарських операцій, кореспонденції рахунків та ін.

Узагальнюючи це питання, можна сформулювати такі найбільш суттєві вимоги до класифікації і кодування обліково-економічної інформації. Класифікація і кодування повинні забезпечити:

-достатню місткість класифікації, яка б гарантувала облік всіх об'єктів процесу виробництва як певної множини і однозначне кодування об'єктів даної множини;

е - економічно виправдану глибину класифікації, достатню для цілей обліково-аналітичної роботи і прийняття управлінських рішень;

- гнучкість, що дає змогу розширити об'єкти класифікації, їх ознаки, а також можливість здійснення необхідних змін без порушення структури класифікації;

- можливість узгодження з іншими класифікаторами;

- для користувача простоту заповнення класифікаторів, мінімальну довжину кодових позначень, автоматизацію основних процесів ведення класифікаторів на ПЕОМ.

На даному етапі розвитку агропромислового комплексу виникла необхідність розробки єдиного класифікатора номенклатур для сільськогосподарських і переробних підприємств.

Внутрішня база - це частина інформаційної бази АРМ працівників обліку процесу виробництва, що є сукупністю даних у вигляді інформаційних файлів і баз даних на машинних носіях.

Концепція баз даних є основою формування інформаційної бази. До найзагальніших переваг баз даних в сучасних інформаційних технологіях належать: в пам'яті ПЕОМ зберігаються і обробляються не тільки елементарні дані, але й складні структури, в які організовані ці дані. Ці структури особливо характерні для комплексу завдань з обліку процесу виробництва і формування величини витрат виробництва в потрібних аспектах.

Виходячи з перспективи інформаційної технології бухгалтерського обліку, слід зазначити, що для цієї області характерне багатоступінчасте подання даних: на різні первинного обліку, аналітичних рахунків, субрахунків, синтетичних рахунків, груп і розділів балансу, іншої звітності.

Для побудови раціональної технології вирішення обліково-аналітичних і інформаційних завдань на ПЕОМ необхідно створити бази

даних АРМ, які б забезпечували зручність в користуванні і спрощений доступ до даних.

Експлуатаційні можливості сучасних комп'ютерів дозволяють істотного збільшення трудомісткості скласти нормативну, планову звітну калькуляцію. Підрахунок нормативної собівартості може здійснюватися по запиту шляхом вибірки, систематизації і сумування нормативів первинних елементів, що входять в нього.

В умовах автоматизації розрахунків і групування вихідних нормативів з'являється можливість переходу від складання нормативних калькуляцій на перше число місяця, кварталу, року до розрахунку їх на будь-яку дату поточного місяця. Застосування персональних комп'ютерів дає можливість здійснювати розрахунки не тільки по прямих витратах, але й по всіх їх видах /сировині, матеріалах, заробітній платі/.

Хоча застосування персональних комп'ютерів дозволяє вносити корективи в нормативну калькуляцію з дати вводу нової норми, не обхідність відокремлення в обліку змін норм не тільки не відпадає, а навіть посилюється. Основним первинним документом по обліку різниці між старою і новою нормами служить повідомлення про зміну норм, з якого на машинні носії інформації переноситься нова норма і дата введення її в дію. Записи старої норми зберігаються і використовуються для розрахунку очікуваної ефективності оргтехзаходів і визначення фактичної собівартості продукції за звітний період.

Дані обліку змін норм можуть бути узагальнені програмним шляхом в будь-якому з необхідних для управління напрямків: за статтями витрат, видами продукції, бригадами. Відповідна інформація видається згідно запитів. Дані про зміну норм групуються за кодами структурних підрозділів, де вони впроваджуються, потім порівнюються одержані результати з показниками плану і попередніми розрахунками ефективності.

Відхилення від норм визначають за видами витрат, видами продукції, а потім групують за місцями, причинами і видами особи. Економічна необхідність і технічна можливість організації обліку витрат і результатів діяльності по господарських підрозділах вимагають вирішення ряду методологічних питань такого роду: критерії визначення місць і центрів управління, системи взаємозв'язків між ними, склад витрат, що належать до певного місця формування методика їх зв'язання і узагальнення, взаємозв'язок обліку за місцями і центрами з групуванням витрат за об'єктами калькулювання.

Організація обліку за місцями виникнення витрат повинна стати складовою частиною загальної системи обліку і калькулювання бівартості, а не результатом додаткового групування витрат. Цим забезпечується системність і достовірність даних обліку виробничих і позавиробничих витрат за місцями формування, їх взаємозв'язок з групуванням за статтями калькуляції і видами продукції.

Найбільш складною проблемою бухгалтерського обліку на основі сучасної інформаційної технології є документування господарських операцій. Документація в умовах функціонування АРМ зберігається, але змінюється методика і техніка документування і контролю. Весь процес оформлення первинних документів можна запрограмувати на ПЕОМ. Створюється можливість не видавати на друк кожний первинний документ, а тільки підсумковий документ за відповідний період. Коли документи оформляються за допомогою машини, користувач ПЕОМ ручним способом вводить мінімум облікових даних, оскільки вся достійна нормативно-довідкова інформація зберігається в файловій системі ЕОМ.

Контроль за вводом інформації забезпечує сам користувач за допомогою різних видів машинного контролю: діапазон зміни окремих реквізитів, відповідність реквізитів тим, що зберігаються в пам'яті ПЕОМ, довідковим даним та ін.

Інформація, яка використовується для вирішення завдань обліку витрат на виробництво і виходу продукції, міститься в довідкових масивах, сформованих при вирішенні завдань інших розділів обліку.

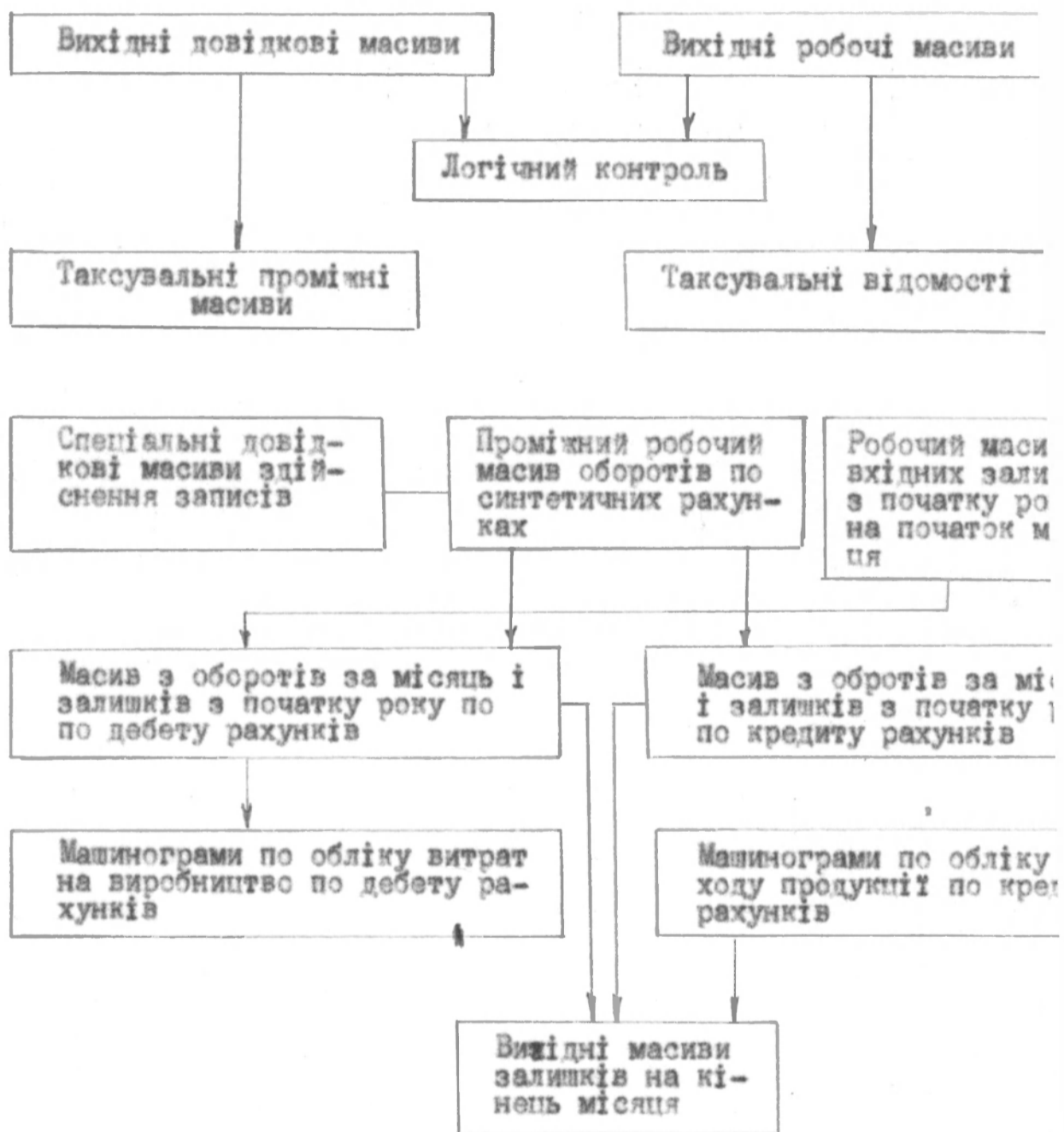
Облік витрат на виробництво передбачає використання інформації розділів обліку / рахунки 05 "Матеріали", 06 "Паливо", 07 "Будівельні матеріали і обладнання для встановлення", 08 "Запасні частини", 10 "Насіння і корми", 12 "Малювочні та швидкозношувані предмети", 40 "Готова продукція", 69 "Розрахунки по страхуванню", 70 "Розрахунки по оплаті праці", 36 "Амортизаційний фонд" та ін./, затрати за якими формують собівартість сільськогосподарської продукції. Тут використовуються такі документи: звіт про використання електроенергії, рахунки-фактури, які складаються різними господарствами за надані даному господарству транспортні та інші послуги. Облік по виробничих рахунках ведуть окремо по дебету і кредиту з нагромадженням підсумків з початку року.

Заключним етапом обробки облікових даних є видача результативної інформації. Формування результативної інформації з обліку виробництва з використанням персональних ЕОМ показано на малюнку 2.6. В цьому процесі практично реалізується функція, що покладається на бухгалтерський облік – задоволення інформаційних потреб органів управління і контролю.

Автоматизація обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції вирішує два основних завдання: зведений облік витрат на виробництво і калькулювання фактичної собівартості продукції.

Вивчений нами досвід радгоспу "30-річчя Перемоги" с. Дзуринська Слєбідка Чортківського району Тернопільської області по веденню обліку витрат на базі персональних комп'ютерів в умовах створення АРМ бухгалтера свідчить, що на ЕОМ щомісячно можна

ФОРМУВАННЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОЇ ІНФОРМАЦІЇ
ПО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ.



оперувати такі вихідні машинограми з обліку витрат на виробництво: "Відомість розподілу витрат на виробництво по культурі /таблиця 2.9/, "Зведену відомість обліку витрат на виробництво і виходу продукції рослинництва" /таблиця 2.10/, "Зведену відомість витрат на виробництво по рахунку 20/І "Рослинництво" /таблиця 2.11/ і

В першій машинограмі формуються підсумки по аналітичному рахунку, статті витрат. Машинограма використовується для контролю і аналізу витрат на виробництво і видається по запиті користувача на будь-яку дату місяця для будь-якої культури. В ній передбачено видачу інформації в розрізі статей витрат і рахунків бухгалтерського обліку. При цьому вказуються суми як за поточний місяць, так і нарастаючим підсумком з початку року, а також підсумки всіх витрат за місяць і з початку року.

У "Зведеній відомості обліку витрат і виходу продукції рослинництва" в розрізі культур міститься узагальнена інформація про витрати та вихід продукції за поточний місяць і нарастаючим підсумком з початку року. Додатково видається інформація про площу посіву кожної культури. Узагальнення всіх даних по рахунку 20/І "Рослинництво" відображається у "Зведеній відомості по рахунку 20/ "Рослинництво". В ній вказується сальдо на початок місяця обороти по кореспондуючих рахунках, загальні підсумки оборотів за місяць і з початку року, сальдо на кінець місяця.

Не дивлячись на те, що в даному господарстві оперативний облік і контроль витрат на виробництво з допомогою досліджених нами машинограм в основному забезпечується, ефективність цієї облікової інформації була б значно вищою, якби в "Зведеній відомості по рахунку 20/І "Рослинництво" витрати за місяць, показники про фактичні їх величини у розрізі статей витрат були відображені розчленовано окремо за нормами і окремо понад норму, тобто

Таблиця 2.9

ВІДОМІСТЬ РОЗПОДІЛУ ВИТРАТ НА ВИРОБ-
НИЦТВО ПО КУЛЬТУРІ "ЦУКРОВІ БУРЯКИ"

за липень 1993 року

/крб/

Раху- нок	Стаття витрат	За місяць	З початку ро
05	Матеріали	86490	172970
07	Будівельні матеріали	361380	361380
12	Малощінні предмети	-	100
12	Знос малощінних предметів	-	4640
24	Тракторний парк	56000	206870
60	Постачальники	268900	268900
69	Соціальне страхування	8330	52730
68	Відрахування в фонд лік- відації наслідків Черно- бильської аварії	22520	142520
69/2	Відрахування в пенсійний фонд	61100	386700
69/3	Страхування майна	46720	143980
70	Розрахунки по оплаті праці	187640	1187640
89	Резерв відпусток	20640	130640
86	Амортизація	20980	20980
Разом по культурі		1140700	3080140

Таблиця 2.11

ЗВЕДЕНА ВІДОМІСТЬ ПО РАХУНКУ
20/1 "РОСЛИННИЦТВО"
за липень 1993 року

23868530		Сальдо на початок місяця		559470	
ДЕБЕТ			КРЕДИТ		
рахунок	за місяць	з початку року	рахунок	за місяць	з початку року
05	86490	1174120			
07	362210	362210			
10	-	445540	10	-	5394
12	190	7520			
13	-	18560			
23	-	3890			
24	56000	320840			
60	268900	6750090			
68	22520	657480			
69	116150	7050980			
70	187640	5479040			
86	20980	385480			
89	29640	602690			
Разом	1141720	23258440			559470
25010250		Сальдо на кінець місяця		559470	

система обліку витрат на виробництво за умов нормативного методу була доведена до реєстрів аналітичного обліку. В умовах обробки інформації на комп'ютері вихідна машинограма "Зведена відомість витрат на виробництво по рахунку 20/1 "Рослинництво" подається в такому вигляді /таблиця 2.12/.

Враховуючи сказане про організацію обліку витрат на виробництво і формування собівартості продукції при нормативному методі обліку витрат в буряківництві, порядок обліку цих витрат у запропонованій нами формі реєстру, можна зробити деякі висновки.

1. Фактичні виробничі витрати в буряківництві за кожною сферою в умовах нормативного методу визначаються як сума або різниця між нормативною величиною та сумою відхилень від встановлених норм. Завдяки показникам нормативної калькуляції можна виявити відхилення від норм і фактори подорожчання чи здешевлення за обліковим реєстром.

2. Фактичні витрати, передбачені нормативною калькуляцією відхилення від встановлених норм в облікових реєстрах відображаються наростаючим підсумком з початку року нарізно.

3. На базі автоматизації обліку, журнали-ордери бухгалтерського обліку мають поступово перетворитися в своєрідні аналітичні таблиці з нормативними та обліковими показниками.

Застосування персональних комп'ютерів дає можливість значно прискорити процес обліку витрат на виробництво і одержати додаткову інформацію про господарську діяльність. Для одержання цієї необхідної економічної інформації немає потреби затрачати додатковий час, оскільки використання ПЕОМ дає можливість автоматичного нагромадження необхідної інформації в файлах даних, на основі яких одержують необхідну машинограму.

Із всього вищесказаного випливає, що організація облікового процесу на сільськогосподарських підприємствах в міру можливос-

Таблиця 2.12

ЗВЕДЕНА ВІДОМІСТЬ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО
по рахунку 20/1 "ПРОДУКЦІЯ"
за липень 1993 року

Рахунок	Витрати за місяць			Витрати з початку року		
	по нормі	фактично	відхилені	по нормі	фактично	відхилені
05	78300	86490	+8190	1150000	1174120	+24120
07	362000	362210	+210	362000	362210	+210
10	-	-	-	445000	445540	+540
12	-	190	+190	7000	7520	+520
13	-	-	-	19000	18560	-440
23	1500	-	-1500	4500	3890	-610
24	50400	56000	+5600	330000	320840	-9160
60	250000	268900	+18900	5800900	6750090	+949190
68	21840	22520	+680	627660	657480	+29820
69	114340	116150	+1810	6935285	7050980	+115695
70	182000	187640	+5640	5230500	5479040	+248540
86	21000	20980	-20	386500	385480	-1020
89	20020	20640	+620	575360	602690	+27330
Разом	1101400	1141720	+40320	21873705	23258440	+1384735

тея повинна здійснюватися з використанням сучасної обчислювальної техніки. Автоматизація бухгалтерського обліку в буряківництві є необхідною в зв'язку з розширенням розрахункових операцій, збільшенням обсягу бухгалтерських робіт. В зв'язку з впровадженням оренового підряду, в умовах цієї якого розмір виплат визначається виходом з коефіцієнтів трудової участі, розширенням видів виплат і т.п. збільшився обсяг робіт з обліку праці і заробітної плати. Також підвищилася трудомісткість обліку матеріалів і готової продукції.

Таким чином, за допомогою АРМ облікового працівника з обліку витрат і виходу продукції здійснюється безперервний контроль за ходом і результатами виробництва, ведеться велика кількість аналітичних рахунків при незначних витратах часу на ведення облікових робіт.

ГЛАВА III. ОРГАНІЗАЦІЯ КОНТРОЛЮ ЗА СОВІВАРТІСТЮ ПРОДУКЦІЇ БУРЯКІВНИЦТВА.

3.1. Види, функції економічного контролю та його місце в господарському механізмі.

Економічний контроль, як одна з найголовніших функцій управління, в значній мірі впливає на розвиток виробництва. Він забезпечує перевірку виконання господарських операцій з метою встановлення їх законності і доцільності.

Ефективність буряківництва залежить і від того, на який рівень в господарстві поставлений економічний контроль за виявленням і використанням резервів росту виробництва, підвищення його ефективності і якості.

Напротязі тривалого періоду недостатня увага надавалася розробці теоретичних проблем економічного контролю, тому ряд прикладних аспектів його організації залишились невирішеними. Всебічно підкреслювалось пріоритетне значення ревізії по відношенню до контролю, яка часто була єдиною його формою. Цьому сприяв діючий господарський механізм з повною централізацією управління. На нашу думку, не можна вважати виправданими і сьогоdnішній підхід до цього питання, коли ревізію і контроль лише поміняли місцями. Вважаємо, що мають рацію ті економісти, які розглядають ревізію як один із способів економічного контролю.

Форми і методи контролю не є постійними, раз і назавжди даними, вони постійно змінюються у відповідності з рівнем і характером розвитку продуктивних сил і виробничих відносин. Це лежить в основі пріоритетності форм контролю. З наданням сільськогосподарським підприємствам більшої самостійності у вирішенні багатьох

III

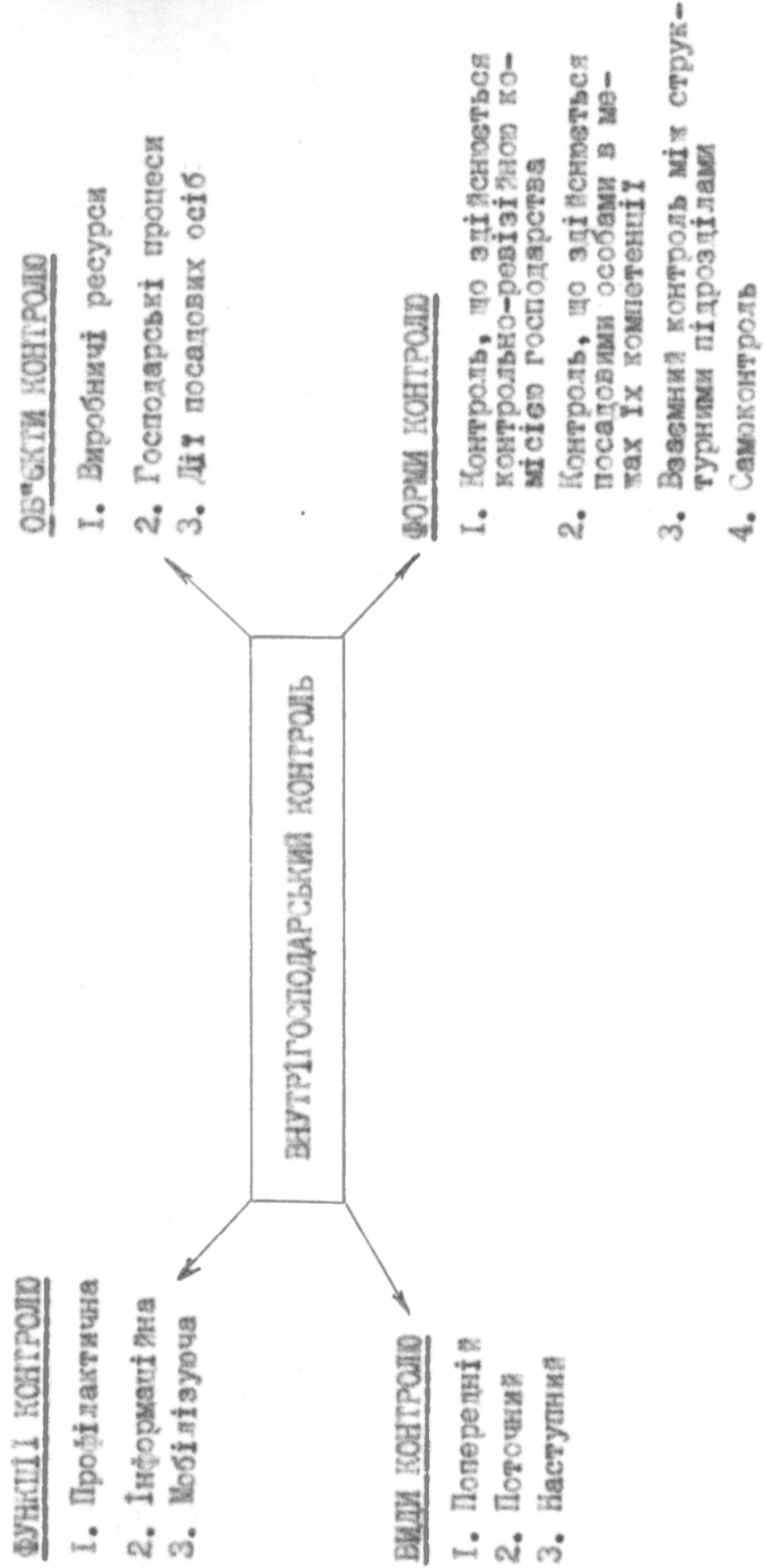
питань, пов'язаних з господарською і фінансовою діяльністю, з розвитком нового господарського механізму значно зросла роль внутрігосподарського контролю.

Розробка проблем вдосконалення управління закономірно зумовлює необхідність критичного аналізу всіх його функцій, нового підходу до суті і форм. За останні роки в цьому напрямку зроблено помітний крок, проведено цілий ряд важливих досліджень як теоретичному, так і в прикладному напрямку контролю. Так, в роботах Ф.Ф.Бутинця, Б.І.Валуєва, В.Ф.Журко, Н.В.Кухельного, Н.Г.Чумаченка, М.Я.Штермана та інших вчених проблеми контролю органі пов'язані з господарським механізмом, досліджуються взаємозв'язки контролю в процесі управління економікою.

І все ж дискусійними залишаються питання про види, форми і функції контролю, особливості його організації в нових умовах. Вивчення економічної літератури і практики дало можливість нам явити ряд особливостей внутрігосподарського контролю:

1. Об'єктом контролю виступає виробнича діяльність відповідних підрозділів, відображена в системі показників, що дає можливість оперативніше виявляти причини відхилень і процесів, що відбуваються, від заданих нормативів і вживати заходи по усуненню виявлених недоліків.
2. При здійсненні контролю і аналізу показників роботи підрозділів залучаються працівники не тільки відповідних служб підприємства, але й самих підрозділів.
3. При проведенні внутрігосподарського контролю ширше використовується інформаційна база, оскільки залучаються повинні документи з обліку, наявності, руху і використання засобів праці, оприбуткування продукції, витрат матеріалів.

Основними функціями внутрігосподарського контролю є профілактична, організаційна і мобілізуюча / малюнок 3.1/. Значення кожної з них важко переоцінити.



Малюнок 3.1. Структура внутрігосподарського контролю

Функції контролю взаємно доповнюють одна одну. Здійснення першої змушує посадових осіб і безпосередніх виконавців з більшою відповідальністю ставитись до своїх обов'язків, оскільки наступне буде проведений контроль їх виконання; це в певній мірі впливає на усунення умов безгосподарності, таких, як недостачі, крадіжки, зловживання. Профілактична функція проявляється саме тому, що дає можливість не тільки викривати недоліки, але й сприяти їх запобіганню. Інформаційна функція проявляється через використання одержаної в результаті здійснення внутрігосподарського контролю інформації для прийняття управлінських рішень, які забезпечують нормальне функціонування об'єкту контролю. В процесі контролю виявляється не тільки негативні моменти, але й позитивні тенденції, що вимагають визначення, закріплення й широкого розповсюдження. Саме в цьому і знаходить прояв третя функція контролю.

Важливе значення має час здійснення контролю. За даною ознакою розрізняють три види контролю: попередній, поточний і наступний.

Попередній контроль здійснюється в процесі розробки і затвердження нормативів, укладання договорів і оформлення розпорядчих документів. Його завдання: попередження зловживань, нерационального використання трудових, матеріальних і фінансових ресурсів. Попередній контроль є найефективнішим, оскільки передбачає економічну оцінку операції перед її виконанням і вимагає дотримання діючих нормативів. Використовуючи принцип попереднього контролю, будують систему нормативного обліку.

Найбільш повним видом контролю в поєднанні з детальним аналізом господарської діяльності є наступний контроль, який включає перевірку документів, записів в облікових реєстрах, звітних даних. Він дає можливість виявити допущені недоліки і позитивний досвід. Цей вид контролю забезпечує об'єктивну оцінку діяльності підприєм-

емства або виробничого підрозділу за певний період. Характерною особливістю наступного контролю є повнота охоплення об'єктів, а вість більш глибокого їх вивчення. Проте, виявлені ним недоліки боті усунути часто неможливо, бо технологічні процеси вже завершилися. Тому в практиці сільськогосподарського виробництва найважливішим є поєднання трьох видів контролю.

Поряд з попереднім і наступним внутрігосподарським контролем важливе місце належить поточному контролю, який здійснюється повсякденно паралельно з ходом виробництва на основі даних оперативного і бухгалтерського обліку. Основна перевага даного виду контролю полягає в можливості впливу на хід виробничих процесів оскільки він проводиться безпосередньо в момент їх здійснення і дає можливість вчасно виявити допущені прорахунки і оперативно ліквідувати.

Особливо ефективним є поєднання поточного контролю з попереднім. Наприклад, перед початком збирання цукрових буряків можна використати форму попереднього контролю за підготовкою бурякозбиральних і гичкозбиральних машин, комбайнів, готовності вимірювального господарства. А в ході збирання врожаю широко повинен використовуватись поточний контроль за якістю збиральних робіт та дотриманням технології збирання / термінів збирання висоти зрізу /, правильністю використання трудових ресурсів і сільськогосподарської техніки і повнотою оприбуткування врожаю.

На думку більшості економістів, об'єктами контролю є те, що підлягає контролю. Номенклатура об'єктів контролю досить широка. Вона, з одного боку, співпадає з об'єктами обліку, а з іншого – вона значно ширша, оскільки охоплює інші процеси, що виходять за межі контрольних функцій бухгалтерського обліку. Взаємно, що одну частину об'єктів внутрігосподарського контролю в бурякозбиральних господарствах можна згрупувати так: виробничі ресурси, господарс-

кі процеси та дії посадових і матеріально відповідальних осіб.

Найбільш різноманітні об'єкти контролю господарських процесів. Вони залежать, перш за все, від технології і організації виробництва, рівня управління і суб'єкта його здійснення, періодичності проведення і джерел інформації. В сільськогосподарських підприємствах на рівні господарських підрозділів об'єктом контролю є відповідне робоче місце.

В період підготовки до сівби і сівбі цукрових буряків основними питаннями контролю є:

- забезпечення господарства насінням і заходи, що здійснюються для поповнення нестачі насіння;
- підготовка сільськогосподарської техніки для внесення добрив, передпосівного обробітку ґрунту, сівби та збирання врожаю;
- виконання плану сівби у межах структурних підрозділів;
- терміни і якість проведення сівби.

У період догляду за посівами цукрових буряків основними питаннями перевірок є:

- своєчасність і якість проведення прополвання, міжрядного обробітку, боротьби з бур'янами, підживлення посівів;

При підготовці до збирання врожаю і в ході збирання контролюють:

- своєчасність підготовки техніки;
- терміни і якість проведення збиральних робіт.

Першочергового значення в нових умовах господарювання набуває дієвий контроль за виробничими втратами. В.П. Ярмоленко поділяє ці втрати на дві групи: втрати в складі виробничих витрат і втрат в складі виходу продукції. /139, с. 42-44/.

Перша група втрат / перевитрати насіння, добрив, предметів праці та живої праці / є прямими втратами, що підвищують собівартість продукції і не створюють нової вартості. Контроль за цими

втратами повинен здійснюватися безпосередньо в процесі виробництва.

Втрати, викликані недобором продукції також збільшують собівартість продукції, але не за рахунок того, що ростуть виробничі витрати, а тому, що витрати розподіляються на меншу кількість продукції. Мова йде не про втрати живої праці, а про втрати готової продукції. Контроль за цими втратами здійснюється як в системі бухгалтерського обліку, так і позасистемно /неприбуткована продукція/.

Суб'єктами внутрігосподарського контролю виступають контрольно-ревізійні комісії, що створюються на сільськогосподарських підприємствах, посадові особи в межах їх компетенції. В зв'язку із демократизацією управління здійснення контролю все більше стає справою самих виробничих колективів. Все більшу значущість набуває така форма контролю, як взаємний контроль, контроль структурних підрозділів за роботою своїх суміжників по технологічному процесу, які забезпечують необхідні економічні умови виробництва.

В таких умовах суб'єктами внутрігосподарського контролю виступають керівники і члени орендних колективів, які здійснюють контроль за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, кількості виробленої продукції, своєчасності і повільності взаєморозрахунків з іншими госпрозрахунковими підрозділами.

Перехід до ринкової економіки, впровадження орендних відносин сприяє посиленню ролі самоконтролю безпосередньо на робочому місці буряководами, комбайнерами, водіями автомобілів, шляхом прямого спостереження, використання даних первинних документів, тоді як інші суб'єкти здійснюють його, як правило, за даними вже узагальненої інформації.

Здійснення внутрігосподарського контролю не вимагає додаткових витрат на створення спеціального апарату. Тому він самый дешевий і найбільш результативний вид контролю.

Розглядаючи значення внутрігосподарського контролю, його суть і зміст, не менш важливим є визначення його місця і ролі в господарському механізмі управління.

Різні автори, визнаючи об'єктивну необхідність контролю, його вплив на хід і результати виробництва висловлюють різноманітні думки про те, яке місце належить йому в управлінській діяльності. Група економістів /Н.Г.Чумаченко, Б.І.Валуєв, Н.Г.Белов/ вважають, що контроль виступає самостійною функцією.

Суть іншої точки зору, якої дотримуються В.І.Стражев, С.І.Шкарабан полягає в тому, що контролю відводиться допоміжна роль по обслуговуванню інших функцій. На їх думку, призначення контролю лише у виявленні і усуненні помилок в діях функцій планування, обліку і аналізу.

Ми вважаємо, що найбільш доцільно розглядати контроль як самостійну функцію управління, бо він не поглинає інші функції і не обслуговує їх, як самостійна підфункція, а в даному випадку відбувається взаємне доповнення.

Цей висновок підтверджують дослідження взаємозв'язку контролю і обліку. З даного питання в економічній літературі зустрічаються різні точки зору, згідно з якими контроль покликаний обслуговувати функцію обліку. Згідно з іншою - облік лише надає інформацію для контролю, але сам контроль не здійснює. Представники третьої групи розглядають контроль як самостійну управлінську функцію, не заперечуючи його тісного зв'язку з обліком.

Аналізуючи кожну із вказаних точок зору, слід відзначити, що бухгалтерському обліку властиві контрольні функції, які він здійснює в ході реєстрації господарських операцій і відображення їх в системі рахунків синтетичного і аналітичного обліку.

Для того, щоб забезпечити незалежність і об'єктивність бухгалтерського контролю потрібно, щоб бухгалтерська служба не несла

відповідальності за конкретні управлінські дії і їх результати. В протилежному випадку вона стане не тільки суб'єктом, але й об'єктом контролю, що створить протиріччя між зацікавленістю бухгалтерії у достовірності облікової інформації і контрольних висновків, що впливають на неї, з однієї сторони, і намаганням найбільш вигідно висвітлювати господарську діяльність, з іншої сторони.

Ми вважаємо невиправданим як повне ігнорування зв'язків між обліком і контролем, так і заперечення контролю як самостійного елементу управління.

Основне завдання обліку як функції управління полягає в тому, що він є кількісним відображенням і якісною характеристикою економічних процесів суспільного виробництва. Виконуючи це завдання, облік не може обійтись без контролю за характеристикою цих процесів. Організація обліку завжди передують проведенню контролю.

Існує і зворотний взаємозв'язок, оскільки причини значних помилок в обліку часто допускаються в результаті послаблення контролю. Добре налагоджена контрольна діяльність суттєво підвищує значення обліку. Як бачимо, наявність взаємозв'язку між обліком і контролем не виключає їх самостійності як елементів системи управління, бо кожен з них виконує специфічні функції.

В зв'язку з тим, що облікові дані є головним джерелом для контролю, слухать йому інформаційною базою, то можна зробити висновки, що посилення контролю, підвищення його дієвості нерозривно пов'язане з удосконаленням системи обліку виробничої діяльності господарських підрозділів, впровадженням у виробництво його передових форм і методів, сучасної обчислювальної техніки.

3.2. Оперативний контроль витрат на виробництво в буряківництві.

Для протизатратного механізму в сільськогосподарському виробництві вимагає підвищення оперативності економічного контролю витрат на виробництво.

Головним недоліком оперативного контролю в буряківництві є те, що на сьогоднішній день він не відповідає в більшості випадків меті управлінської діяльності підприємства. Внаслідок того, що собівартість цукрових буряків калькулюється один раз в рік, керівники господарств часто контроль за формуванням собівартості продукції відкладають на кінець року, коли буде визначена її фактична величина. Не володіючи щоденною, щомісячною інформацією про виробничі витрати, неможливо керувати рівнем майбутньої собівартості цукрових буряків.

В зв'язку з галузевими особливостями сільськогосподарського виробництва оперативний контроль тут необхідніший, ніж в інших галузях народного господарства.

Від стану оперативного контролю за дотриманням термінів і якості робіт в буряківництві, за економічним витрачанням виробничих ресурсів в значній мірі залежать кінцеві результати господарювання.

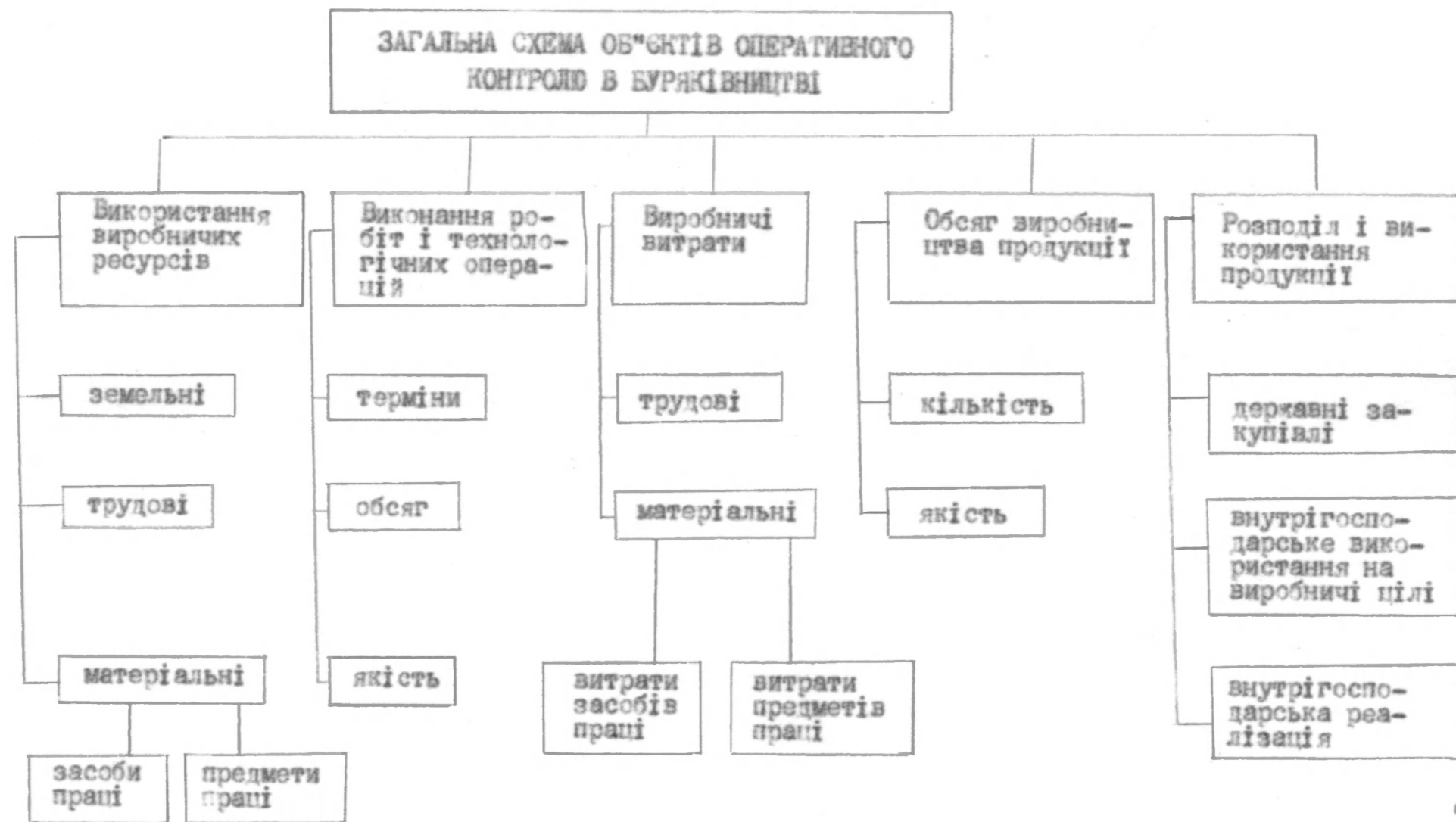
В буряківництві оперативний контроль здійснюється як в цілому за місяць, так і за менш тривалі періоди – декаду, п'ятиденку, день, зміну. Ряд показників виробництва і реалізації продукції контролюють по ходу виробництва щоденно. Контроль за п'ятиденку, декаду дає можливість децю узагальнити щоденні показники і зорієнтуватися в ритмічності виконання місячного плану за період часу, що минув. Контроль може здійснюватися також за будь-який інший

пріміток часу, якщо план робіт розрахований на менш тривалий термін, ніж місяць. В цьому випадку контроль також буде оперативним, хоч контролюється повністю весь план.

Роль щоденного контролю особливо важлива, оскільки контролюється виконання в строгі терміни планів найбільш важливих в загальному технологічному процесі операцій. Контроль за місяць дає змогу зробити відповідні узагальнення і в той же час в оперативним, бо охоплює не дуже тривалий проміжок часу. Результати місячного оперативного контролю дають можливість в наступному місяці усунути допущені відхилення.

В буряківництві оперативним можна вважати контроль не тільки за місяць, але й за більш тривалий календарний період, якщо він технологічно відособлений. Наприклад, підготовка ґрунту і посів, догляд за рослинами, збір врожаю. Кожен з цих періодів відособлений в часі і характеризується постійним обсягом робіт, їх специфікою. Контроль за періодами особливо цінний, тому що облік і звітність здійснюються за календарні місяці, а більшість технологічних операцій – за технологічним календарем, який залежить від технологічних особливостей вирощування цукрових буряків, від природно-кліматичних умов. Інформація, яку одержують з реєстрів бухгалтерського обліку і звітності не дає можливості зробити оперативний аналіз за періодами робіт чи окремими операціями. Для оперативного контролю оперативна інформація формується за окремими технологічними процесами. Результати попереднього, а всередині його поопераційного, контролю дають змогу детально охарактеризувати будь-які відхилення від нормативів, сприяють вдосконаленню цих нормативів і, в кінцевому рахунку, ведуть до покращення виробничих показників.

Щодо буряківництва, то організацію оперативного контролю можна подати у вигляді схеми / малюнок 3.2. /.



Мал. 3.2. Загальна схема об'єктів оперативного контролю в буряківництві.

Економне і раціональне використання насіння, добрив, нафтопродуктів, з одного боку, дає можливість скоротити потребу в них. а , з іншого боку, - знижує собівартість продукції. Специфіка сільськогосподарського виробництва істотно впливає на цей вид контролю. Насіння, наприклад, використовується в процесі вирощування цукрових буряків один раз у виробничому циклі. Тому особливо важливо суворо проконтролювати дотримання норм висіву, правильність загортання насіння, збереження його якості. Оперативний контроль за використанням насіння починається із встановлення точних норм висіву на 1 га і на всю площу посіву.

Оскільки метою буряківництва є виробництво солодких коренів, то і контроль в першу чергу здійснюється за кількістю і якістю виробленої продукції. В зв'язку з тим, що між початком робіт і одержанням продукції існує розрив, то контроль за кількістю і якістю продукції буряківництва розглядають як контроль за дотриманням термінів, обсягів і якості робіт. Вирішальне значення для одержання максимальної кількості продукції при мінімальних витратах має складання технологічної карти і суворий контроль за виконанням намічених в ній робіт в оптимальні терміни і на належному рівні, дотримання всіх вимог технології. Особливо слід наголосити на важливості оперативного контролю за якістю робіт, тому що, якщо робота вже виконана, то щось поправити на даній ділянці неможливо / наприклад, проведено рихлення, висіяно насіння /. Наякісне виконання якоїсь технологічної операції виключає можливість проведення наступних запланованих робіт і знижує якість і ефективність попередніх, зумовлює необхідність проведення позапланових робіт. Порушується весь комплекс агротехнічних заходів, що суттєво впливає на урожайність.

Контроль за якістю продукції буряківництва - одне з важливих завдань оперативного управління. Але сьогодні все актуальні-

шим стає питання, яким чином одержано продукцію. Тому оперативний контроль за собівартістю продукції слід здійснювати щоденно, щомісячно, щоб оперативно втручатися в процес виробництва і формування собівартості продукції в потрібному напрямку.

Оперативний контроль за формуванням витрат на виробництво в буряківництві здійснюється за трьома напрямками: контроль трудових витрат, витрат засобів праці і витрат предметів праці.

Одним з основних об'єктів оперативного контролю є оплата праці. На цю статтю в структурі собівартості продукції буряківництва припадає майже 50% всіх витрат. Але оперативний контроль за використанням фонду заробітної плати не можна здійснювати, просто порівнюючи фактичні і планово-нормативні дані. Контроль утруднюється тим, що це специфічна стаття витрат. Постійно змінюється і вдосконалюється технологія, змінюється характер, черговість операцій в залежності від кліматичних умов. Тому не завжди можна всі операції передбачити в технологічній карті, що викликає необхідність коректування нормативів. Крім того, не завжди економія витрат праці і заробітної плати є явним позитивним. Якщо вона досягається за рахунок того, що не виконано операцію по підвищенню врожайності, то це може принести швидше шкоду, ніж користь.

Не менш високу питому вагу в собівартості продукції буряківництва займають матеріальні витрати. Перенесення вартості засобів праці на окремі види продукції здійснюється шляхом розподілу амортизаційних відрахувань. Тому важливе значення має контроль за правильністю нарахування амортизації і розподілу її між окремими видами продукції, за дотриманням термінів і якості технічного обслуговування засобів праці, дотриманням планових нормативів витрат на проведення поточних ремонтів.

Оперативний контроль за використанням предметів праці - не

контроль за раціональним використанням насіння, добрив, нафто-продуктів та інших матеріальних засобів.

По-різному це вирішується питання, які види витрат потрібно контролювати в буряківництві постійно. В цій галузі доцільно постійно контролювати витрати праці, витрати на утримання основних засобів, роботи і послуги. Окремі види витрат достатньо контролювати в період здійснення відповідних операцій: насіння - під час сівби, добрива - під час їх внесення.

Оперативний контроль виробництва продукції буряківництва включає аналіз якості і повноти проведення збиральних робіт, контроль за недопущенням втрат врожаю внаслідок порушення агротехнічних вимог, контроль за повнотою і своєчасністю оприбуткування продукції, її якість.

Головним каналом реалізації і основним джерелом грошових надходжень в господарствах є продаж продукції державі. Тому особливо важливим є контроль за кількістю і якістю продукції, реалізованої державі.

Таким чином, оперативний контроль повинен здійснюватися по ходу операцій на всіх ділянках виробничої діяльності. Такий оперативний контроль дає можливість своєчасно виявити допущені прорахунки і усунути їх, а також здійснювати коректування планів, нормативів в зв'язку із зміною умов виробництва.

Організація оперативного контролю починається з розробки плану-контролю / таблиця 3.3./, в якому вказуються об'єкти контролю, його джерела, виконавці, способи і терміни проведення, а також способи і терміни внутрігосподарської звітності за результатами контролю. У терміни, встановлені планом-графіком, документообігу, первинні документи з обліку праці і виконаних робіт з виробничого підрозділу передають в центральну бухгалтерію господарства. Приймаючи документи від бригад, економіст перевіряє від-

Таблиця 3.3.

ПЛАН ОПЕРАТИВНОГО ЕКОНОМІЧНОГО КОНТРОЛЮ ЗА
ВИКОРИСТАННЯМ ПРАЦІ ТА ФОНДУ ІІ ОПЛАТИ.

№ п	Об'єкти контролю	Джерела контролю	Спосіб здійснення контролю	Виконавці контролю	Терміни здійснення контролю	Коли і кому подається рапорт про результати контролю
1	2	3	4	5	6	7
1.	Виконання непотрібних польових робіт	Облікові листки і технологічні карти	Порівняння характеру і обсягу виконаних з передбаченими технологічною картою	Обліковці бригад	Щоденно	Головному агроному через головного бухгалтера щоденно
2.	Неякісне виконання польових робіт	Записи агронома в облікових листках	Перевірка якості в натурі	Агроном відділу	Щоденно	Головному агроному через головного бухгалтера щоденно
3.	Втрати робочого часу на простої / з в'ясненням	Облікові листки вантажних автомобілів	Підрахунок втраченого часу по первинних документах	Бригадир кожної бригади	Щоденно	Керувачому відділом через бухгалтера відділу щоденно
4.	Приписки обсягу робіт в облікових листках і в дорожніх листках вантажного	Облікові листки і прихідні документи складів, токів, елеваторів чи інших пун-	Зустрічна перевірка	Бухгалтер кожного структурного підрозділу	За день до нарахування заробітної плати	В кожному окремому випадку головному бухгалтеру

1	2	3	4
	автомобіля	ктив приймання робіт /продукції/	
5.	Несвоєчасне виконання польських робіт	Облікові листки і технологічні карти	Співставлення термінів робіт із термінами, передбаченими технологічною картою
6.	Невиконання норм виробітку окремими працівниками	Всі первинні документи з обліку праці	Порівняння виробітку з нормою
7.	Недотримання розцінок за норму виробітку	Всі первинні документи з обліку праці	Порівняння фактичних розцінок з нормативними
8.	Виконання понаднормативних робіт	Розрахунково-платіжні відомості	Перегляд графі "Доплата за понаднормативну роботу"

5	1	6	1	7	1
Бригадир відділу	Щоденно	Головному агроному че- рез головного бухгал- тера щоденно			
Бригадир кожної бригади	Щоденно	Керуючому відділом че- рез бухгалтера відділу щоденно			
Рахівник центральної бух- галтерії	2,3 і 4-го числа при прийнятті платіжних відомостей	Головному бухгалтеру в день виявлення			
Рахівник центральної бух- галтерії	2,3 і 4-го числа при прийнятті платіжних відомостей	Головному бухгалтеру в день виявлення			

1 1 2 1 1 3 1 4 1 5 1 6 1 7 1

9. **Порушення трудової дисципліни** **Табель обліку робочого часу і підрахунку заробітку** **Вибірка з табеля** **Обліковень кожного структурного підрозділу** **Щоденно** **Один раз в тиждень керуючому відділом через бухгалтера відділу**

Дата _____

Головний бухгалтер _____ / підпис /

повідність обсягу відображених робіт і витрат на їх виконання плановим завданням. Якщо при цьому виявляють різке відхилення, то негайно встановлюють його причину. Правильність обліку механізованих робіт перевіряється в аналогічному порядку. В бухгалтерії дані облікових листків на механізовані та кінно-ручні роботи заносять в журнал обліку робіт і витрат та в нагромаджувальну відомість обліку використання машинно-тракторного парку. В розрахунково-платіжних відомостях або в книзі обліку розрахунків по оплаті праці здійснюють розрахунки по оплаті праці з кожним працівником. Бухгалтерія постійно контролює використання фонду оплати праці кожним підрозділом, складаючи відповідні зведені реєстри. У тих господарствах, де використовують електронно-обчислювальну техніку для обробки оплати праці складають машинограми, в яких нагромаджують дані про суму заробітку по кожному працівнику за місяць і з початку року.

Як бачимо із змісту плану, всі відомості про результати контролю / внутрігосподарська звітність / подаються відповідним спеціалістам через керівних працівників бухгалтерії. Не пояснюється тим, що головний бухгалтер центральної бухгалтерії чи бухгалтер структурного підрозділу повинен зробити розрахунок збитку, заподіяного господарству в результаті виконання непотрібних робіт, втрат робочого часу, приписок обсягів робіт, недотримання розцінок, невиконання норм виробітку, порушення трудової дисципліни та інших факторів нерационального використання робочого часу, праці і фонду її оплати.

Така система оперативного контролю дає можливість керівникам оперативно вживати заходи по усуненню порушень.

Головну роль в процесі контролю відіграє інформація про фактичний хід і результати виробництва. Досвід свідчить, що найкращою інформаційною базою для оперативного контролю за витрачанням

матеріальних, трудових і грошових ресурсів є первинні документи. Для посперацийного контролю використовують щоденні разові документи, а для поточного аналізу – нагромаджувальні та зведені. При нормативному методі обліку та контролю використовують форми первинних і зведених документів / по витратах у межах норм / та сигнальні документи / при відхиленнях від норм /.

Основним первинним документом по обліку відпрацьованого часу і нарахування заробітної плати є таблиць обліку робочого часу, в якій щоденно записують кількість відпрацьованого часу кожним членом виробничого підрозділу. Всі відхилення від встановленого режиму роботи слід фіксувати в таблиці у відповідності з оправдавчими документами. В системі оперативного обліку використання робочого часу своєчасно відзначають не лише його втрати, але й винних осіб, а також причини виникнення втрат.

Насіння, добрива, засоби захисту рослин списують зі складу в підзвіт відповідальним особам по лімітно-забірних картах або накладних, а фактичні витрати формують актами про використання. Узагальнені дані переносять з цих документів у виробничий звіт з рослинництва.

Витрати на топродуктів обліковують також в лімітно-забірних картах або в накладних і одночасно фіксують в облікових листках тракториста-машиніста і в дорожніх листках. На основі звітів матеріально відповідальних осіб про рух пального і мастильних матеріалів в бухгалтерії складають зведений звіт. При цьому особливо важливу увагу звертають на дотримання нормативів витрат на топродуктів, раціональне їх використання.

Основними нормативними документами на право витрачання матеріалів, малоцінних предметів і сировини є лімітно-забірні карти на одержання матеріальних цінностей, накладні внутрігосподарського призначення. Ці документи використовують і як сигнальні

документи у тих випадках, коли необхідно відобразити додатковий відпуск матеріалів, пов'язаний з порушенням технологічного процесу.

Для проведення поточного ремонту сільськогосподарських машин складають відомість дефектів на ремонт машин, в якій зазначають кошторисну вартість ремонту кожної машини, виходячи із обсягу ремонтних робіт, що передбачається здійснити. В процесі проведення ремонту можливі відхилення від кошторисної вартості. Витрати ремонтних матеріалів понад встановлений ліміт оформляють сигнальними первинними документами.

Перед початком поточного ремонту будівель, споруд та інших вид основних засобів виробництва складають кошториси. Відхилення в витратах праці та її оплаті, у використанні ремонтних матеріалів оформляють сигнальними документами. В бухгалтерії ведуть нагромаджувальні відомості по кожному об'єкту ремонту, в якій записують виявлені відхилення у витратах на ремонт всіх об'єктів, зазначають причини виникнення відхилень і винних осіб.

При впровадженні нормативного методу обліку витрат в основному виробництві посилюється оперативний контроль за роботами і послугами допоміжних і обслуговуючих виробництв. Для цього попередньо складають відомість-розшифровку, в якій за об'єктами калькуляції і структурними підрозділами господарства систематизують розподіл витрат по кожному допоміжному і обслуговуючому виробництву у відповідності з виконаним обсягом робіт і наданих послуг за графами: "витрачено за нормою", "фактично" і "відхилення від норм". В умовах використання персональних комп'ютерів такий спосіб відображення фактичних облікових даних наведено в "Зведеній відомості витрат на виробництво по рахунку 20/1 "Розлинництво" / див. таблицю 2.12 на стор. 103 /.

Відхилення загальновиробничих витрат від нормативу фіксують

в листках-розшифровках на основі даних первинного обліку. Аналітичний облік цих витрат у Виробничому звіті дає змогу виявити відхилення від кошторису не лише в розрізі калькуляційних об'єктів в цілому, але й кожної статті кошторису. Понаднормативні витрати оформляють сигнальними документами. До Виробничого звіту по загальновиробничих і загальногосподарських витратах додають розшифровку відхилень від норм, в якій реєструють всі сигнальні документи із зазначенням дати, винуватців та причини виникнення в відхилень. Загальногосподарські витрати обліковують окремо за нормами і відхиленнями від норм за місяць і з початку року. Розподіляють загальногосподарські витрати щомісячно або за циклами виконаних робіт пропорційно плановій річній оплаті праці.

Отже, ми вважаємо, що вимогам оперативного економічного контролю найбільше відповідає нормативний метод обліку і контролю.

Висока оперативність, притаманна цьому методу, дає можливість контролювати формування собівартості продукції в розрізі госпрозрахункових підрозділів, можливість вести систематичне спостереження за всіма відхиленнями від норм до складання звітності на основі достовірної інформації. Виявляються не будь-які відхилення від встановленого ліміту, а відхилення від поточної норми, яка діє у вказані 2-3 дні. Саме таке відхилення дає змогу встановити причину і винних осіб, які допустили його. На основі виявлених відхилень від норм підвищуються можливості контролю за зміною норм витрат, що дає можливість стежити за зникненням чи підвищенням собівартості продукції в процесі її формування і вживати необхідні заходи по покращенню діяльності господарства.

При існуючій методиці, порівнюючи фактичні витрати із запланованими, можна встановити відхилення від плану на ту чи іншу дату. Проте, це - відхилення не від поточної, а від середньорічної норми. Таке порівняння не дає підстав для вибору відповідних за-

ходів по покращенню роботи підрозділу з точки зору більш раціонального витрачання ресурсів господарства. Не встановлюється точна норма витрат, якої слід дотримуватися. Лише в кінці року, порівнюючи фактичні витрати з плановими, одержуємо достовірну інформацію про результати роботи, але вона вже не відіграє такої ролі в оперативному управлінні.

Оперативний контроль за витратами на виробництво в умовах нормативного методу полягає в розчленованому відображенні витрат господарства, передбачених нормативними калькуляціями і кошторисами, їх фінансуванні в бухгалтерському обліку за встановленими нормами і понад норму з перерахуванням їх на фактично вироблену продукцію.

Велике практичне значення в умовах нормативного методу обліку і контролю мають сигнальні документи. Оформлення відхилень від встановлених норм витрат сигнальними документами дає змогу оперативно контролювати по прямих витратах відхилення від норм з розрахунку на загальний обсяг і одиницю продукції. За ними документами можна оперативно аналізувати зміни планової і фактичної собівартості продукції і рентабельності виробництва продукції окремого госпрозрахункового підрозділу, а також виявити причину вимушених перевитрат. В умовах ненормативного методу сигнальна документація відсутня. Встановити причину відхилення в винних осіб неможливо.

З метою здійснення більш дієвого контролю за витратами на виробництво в умовах нормативного методу доцільно використовувати книгу бригадира як одну з форм оперативного контролю за витратами. В книзі бригадира на кожну статтю витрат відводиться окрема сторінка із зазначенням суми нормативу, яка заповнюється бригадиром на основі його госпрозрахункового завдання. Фактичні витрати відображаються щодня бухгалтерією в міру виписки і оформ-

лення документів. Це дає можливість бригадиру протягом місяця регулювати витрати коштів. Наприкінці місяця по кожній статті нормативної калькуляції виводять результати - економію чи перевитрати коштів. Результати записів кожної статті витрат переносять в книгу бригадира для узагальнення і визначення загальної суми економії чи перевитрат. За допомогою такої книги оперативного обліку витрат на наступний день нового місяця можна одержати дані господарської діяльності окремих підрозділів в розрізі кожної статті витрат.

Особливе місце в організації контролю витрат і виходу продукції буряківництва займає чекова форма контролю. Вона має багато точок стикування з бухгалтерським обліком:

1. Паралельно з одним чи декількома первинними документами на здійснення господарської операції виписується чек, який не може повністю замінити первинний документ, але суми витрат ресурсів, зазначені в чеку і в документі, повинні бути однакові.

2. При оцінці матеріальних ресурсів в бухгалтерському обліку і при чеківій формі контролю застосовується єдині планово-облікові ціни.

3. При підведенні місячних підсумків загальну суму витрат за статтями порівнюють по книжці чеків і звітних бухгалтерських розробках по господарських підрозділах.

4. На основі даних бухгалтерського обліку і чеківій форми контролю роблять аналіз з метою оцінки виконання планів виробництва продукції і витрат.

На стадії виписки чеків оперативний контроль включає контроль за витратами, обсягами і якістю виробництва і реалізації продукції, правильністю застосування цін, розцінок і тарифів.

Не заперечуючи прогресивність чеківій форми, все ж не можна не відзначити її громіздкість і трудомісткість.

Крім того, чекова система забезпечує здійснення в госпрозрахункових підрозділах оперативного контролю значно складнішими і менш ефективними шляхами, ніж це робиться за умов застосування нормативного методу.

Недоліки, притаманні чековій формі контролю такі:

1. Надмірно ускладнюються взаємовідносини всередині господарства, оскільки часто в розрахункові відносини вступають не тільки госпрозрахункові підрозділи, але й негоспрозрахункові підрозділи / правління колгоспу, бухгалтерія /, в чому, на нашу думку, немає потреби.

2. Контроль чеками за ходом виконання госпрозрахункових завдань не дає змоги контролювати операційне витрачання ліміту.

3. Фактичні витрати не поділяються на передбачені і непередбачені норми, а без такого поділу, на нашу думку, неможливі і оперативний контроль витрат.

4. Первинний документ в умовах чекової форми контролю втратив свою роль, оскільки без чека не можна підтвердити факт здійснення господарської операції.

5. Значно ускладнюється документообіг. Напротязі місяця керівникам госпрозрахункових підрозділів доводиться виписувати велику кількість чеків, особливо на автопослуги та інші витрати, що відволікає їх від виконання основних обов'язків, ускладнює роботу бухгалтерії.

В господарствах роблять спроби об'єднати чеки з документами. Експеримент по використанню грошових знаків при чековій формі контролю за виробничими витратами проводився в колгоспі імені Димитрова Березанського району Тернопільської області.

Розглядалося питання /82/ і про впровадження безчекової форми контролю. В порівнянні з чековою формою взаєморозрахунків, безчекова форма контролю на основі первинних документів є знач-

ним кроком вперед в підвищенні оперативності і аналітичності контролю за витратами виробництва.

Але безчекова форма контролю не може замінити нормативний метод обліку витрат. Основні положення цієї системи повністю вирішуються в умовах нормативного методу обліку. Так, зокрема, пропонується планові госпрозрахункові завдання рільничим і тракторним бригадам складати на окремі періоди робіт, а не за місяцями. По всіх періодах встановлювати кількість робочих і календарних днів та ліміт витрат в розрізі кожної культури. Підготовлені госпрозрахункові завдання дають змогу визначити на протязі року щомісячні ліміти витрат для здійснення оперативного обліку і контролю. В умовах нормативного методу таке визначення собівартості продукції здійснюється на основі нормативних калькуляцій. За допомогою нормативних калькуляцій робіт контролюється формування нормативної собівартості продукції.

Отже, всі форми оперативного контролю за витратами виробництва / чекова, безчекова і навіть за допомогою грошових знаків / повністю перекриваються перевагами нормативного методу, широке впровадження якого в сільськогосподарське виробництво є першочерговим завданням.

Підсумовуючи вищевикладене, рекомендуємо для впровадження в колгоспах, радгоспах та інших сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області з колективною формою власності Примірне положення про організацію внутрігосподарського контролю в бурякосіючих господарствах. Зміст цього Положення дивись в додатку.

В А К Л Ю Ч Е Н Н Я

Із результатів проведеного дисертаційного дослідження можна зробити наступні висновки і пропозиції:

1. Дослідивши питання суті собівартості, складу її витрат, встановлено, що собівартість складається із різних елементів і може бути виражена формулою $C + V + m$, де C - витрати на відтворення засобів виробництва, V - витрати на відтворення робочої сили, m - елементи чистого доходу.

Визначено, що відрахування на соціальне страхування, як частина необхідного продукту, повинні включатися в склад собівартості продукції, оскільки вони виступають передумовою процесу простого відтворення.

Витрати, які забезпечують процес простого відтворення в незмінному масштабі - проценти по короткотермінових кредитах та страхові платежі - також повинні включатися в собівартість продукції. Отже, собівартість продукції - це вираження в грошовій формі поточних витрат сільськогосподарського підприємства на виробництво продукції, яка включає в себе витрати, пов'язані з технологією виробництва і його управлінням, витрати по реалізації продукції, невиробничі витрати, що виникають безпосередньо в процесі виробництва і позавиробничі витрати, що є передумовою і необхідною умовою виробництва.

2. Досліджуючи економічний потенціал буряківництва в Тернопільській області, ми дійшли висновку, що в період переходу економіки до ринкових відносин галузь потребує найбільшого сприяння з боку владних структур. Цукор, як основна її продукція, є стратегічною сировиною, вкрай потрібною для прямого товарообміну на енергоносії та іншу сировину / наприклад, бавовну /, не-

обхідну для нормального розвитку деяких промислових галузей області.

3. Важливим напрямком підвищення ефективності галузі є приватизація землі, коли власником і господарем на землі є фермер. Це сприятиме збільшенню обсягів виробництва цукрових буряків.

4. Незважаючи на значне скорочення посівних площ та зниження урожайності, виробництво цукрових буряків в області є і залишається рентабельним. Для розширення посівних площ цієї дуже важливої для Тернопільської області культури і виведення галузі буряківництва з кризи, вважаємо за доцільне провести більш тісну інтеграцію цукрових заводів і бурякосіючих господарств шляхом удосконалення розрахунків за цукрову сировину, а також встановлення нормативної розцінки за переробку і т цукрових буряків. В умовах приватизації підприємств цукрової промисловості, колективи цукрових заводів повинні володіти контрольним пакетом акцій /51%/, а решта акцій – колективи бурякосіючих господарств пропорційно до обсягів зданої цукросировини.

5. В зв'язку із змінами в системі оподаткування на перехідному етапі впровадження ринкових відносин відбувається значний ріст собівартості продукції навіть за умов економії витрат. Головною причиною цього є значне порушення еквівалентності обміну між сільськогосподарською і промисловою продукцією.

6. В результаті проведеного обстеження виявлено, що сільськогосподарське виробництво має свої специфічні особливості, які визначаються технологією виробництва. Ці особливості суттєво впливають на організацію обліку витрат і калькулювання собівартості продукції буряківництва, на номенклатуру і зміст статей калькуляції. Оскільки в сільськогосподарському виробництві земля – один з основних засобів виробництва, то витрати на покращення родючості ґрунту виступають важливою складовою частиною виробничих витрат.

В

В буряківництві кліматичні умови впливають на збільшення чи зменшення обсягів виробництва продукції. В зв'язку із зниканням врожайності, витрати розподіляються на меншу кількість продукції, а, отже, росте собівартість цукрових буряків. Ми вважаємо, що додаткові витрати в несприятливі роки повинні покриватися більш високими закупівельними цінами, а в сприятливі роки закупівельні ціни повинні бути нижчими за середні реалізаційні, що дасть можливість створити фінансові резерви для підвищення цін в несприятливих умовах.

Тривалість виробничого циклу вимагає обліку витрат на виробництво продукції не лише в розрізі окремих культур, але і за окремими процесами і навіть видами робіт.

Сезонність виробництва, неспівпадання в часі процесу виробництва і робочого періоду змушує сільськогосподарські підприємства калькулювати собівартість продукції лише після закінчення календарного року.

Сезонність і тривалість виробничого процесу в буряківництві зумовляють сповільнення обігу обігових коштів і нерівномірне їх використання протязі року, що впливає на організацію обліку виробничих витрат, правильне визначення собівартості продукції. Оскільки процес виробництва в буряківництві відбувається в двох суміжних роках, то витрати на виробництво включають витрати на врожай поточного року і витрати на врожай майбутнього року.

7. Перехід до ринкових відносин сприяє широкому розповсюдженню оренди, поступовому перетворенню частини державних підприємств в акціонерні товариства, в товариства з обмеженою відповідальністю, створенню малих підприємств з приватною власністю. Внаслідок цього настав час переглянути призначення виробничого обліку, а саме:

- він повинен фіксувати не стільки те, що було, скільки те, що бу-

де в перспективі. Вислідок цього підвидаються вимоги до оперативності, навіть за рахунок деякої долі достовірності, повноти охоплення і аналітичності, бо в нових умовах практична цінність показника собівартості буде залежати від своєчасності її одержання.

8. В організації обліку немаловажне значення має вдосконалення методологічних принципів побудови обліку виробничої діяльності підприємств. В процесі її здійснення підприємства несуть різноманітні витрати, які за своїм характером перебувають в неоднаковому зв'язку з виробничим процесом. Це підтверджує важливе значення обґрунтованої класифікації витрат, яка в свою чергу безпосередньо впливає на організацію обліку. Ми вважаємо, що, перш за все, витрати підприємства поділяються на ті, які включаються в собівартість продукції, і ті, які покриваються за рахунок спеціальних втрат. В свою чергу, витрати виробництва і реалізації знаходяться в певній залежності від технології, організації і обсягу виробництва. Тому групування за окремими ознаками буде сприяти комплексному вивченню витрат. Всі витрати доцільно групувати за економічним змістом і обліково-розрахунковими ознаками.

В роботі зроблено аналіз запропонованих в економічній літературі класифікацій, зазначено їх позитивні моменти і недоліки.

9. Розвиток ринкових форм господарювання впливає на порядок визначення собівартості продукції. Необхідно змінити порядок обліку і віднесення на собівартість продукції ряду прямих і непрямих витрат. Тому в роботі запропоновано змінити порядок обліку матеріальних цінностей, які відпускаються зі складу трудовим колективам. Для точного визначення собівартості продукції необхідно вести облік залишків усіх видів товарно-матеріальних цінностей які оплачені трудовим колективом, віднесені на витрати виробництва але не використані в звітному році. Для цього на 1 січня кожного

наступного за звітним року на складах виробничих підрозділів проводиться інвентаризація невикористаних у виробництві товарно-матеріальних цінностей. На основі інвентаризаційного опису вартість наявних товарно-матеріальних цінностей виключається з витрат на виробництво поточного року і на суму наявних цінностей методом "червона сторно" робиться така проводка:

Дебет - 20 "Основне виробництво", 23 "Допоміжні виробництва",
29 "Обслуговуючі виробництва і господарства", 33 "Капітальні вкладення"

Кредит - 05 "Матеріали"

Щоб ці залишки включити у витрати наступного року в січні роблять звичайний запис

Дебет - 20 "Основне виробництво", 23 "Допоміжні виробництва",
29 "Обслуговуючі виробництва і господарства", 33 "Капітальні вкладення"

Кредит - 05 "Матеріали"

10. Пропонуємо змінити існуючий порядок обліку загально-виробничих і загальногосподарських витрат, способу віднесення їх на собівартість сільськогосподарської продукції. Витрати, які обліковуються на рахунку 25 "Загальновиробничі витрати" можуть бути прямо списані на витрати виробничого колективу. Таким же чином може бути списана й частина загальногосподарських витрат. Це дасть можливість виробничому колективу впливати на величину цих витрат.

11. Дослідивши питання номенклатури і змісту статей витрат, вважаємо доцільним деталізувати статтю "Витрати на утримання основних засобів" на три окремі статті - "Поточний ремонт основних засобів", "Амортизація основних засобів" та "Нафтопродукти", а також ввести нову статтю "Брак у виробництві". Браком в сільськогосподарському виробництві будуть втрати продукції, роботи, які виконані з відхиленням від вимог агротехніки вирощування культури. Ці пропозиції хоч і незначні, але відрізняються від діючої номенклатури тим, що містять статті, зміст яких достатньо зрозумілий

і орендарю, і фермеру, що в умовах приватизації і переходу сільського господарства до ринку має велике значення.

12. В умовах розвитку приватних форм господарювання зростає значення нормативного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, який дає можливість не тільки виявляти величину відхилень від діючих норм, але й місця їх виникнення, причини і винуватців. Тому вважаємо виправданим складання нормативної собівартості робіт в розрахунку на 1 га посіву цукрових буряків у спеціальній карточці нормативної собівартості робіт на два періоди /передпосівний обробіток ґрунту і посів, догляд за посівами/, а на період збору врожаю - нормативну собівартість прямих витрат на плановий збір врожаю. З допомогою нормативу витрат на 1 ц продукції, помножений на змінну врожайність, можна отримати уточнений норматив витрат на 1 га посіву.

13. Перехід економіки України на регульовані ринкові відносини вимагає удосконалення обліку витрат на основі вивчення і використання зарубіжного досвіду. Вважаємо, що в умовах становлення ринкових відносин можна використати окремі елементи системи "директ-костинг" в практиці обліку бурякозасівних господарств. Нами розроблена номенклатура статей витрат, якою можна користуватися при визначенні часткової собівартості. В зв'язку з тим, що за умов "директ-костингу" визначається маржинальний дохід як різниця між виручкою від реалізації і частковою собівартістю одиниці продукції, постійні витрати доцільно списувати в кінці звітного періоду не результату реалізації, роблячи такий бухгалтерський запис: Дебет -46 "Реалізація", Кредит -26 "Загальногосподарські витрати". З метою посилення контролю за постійними витратами, аналітичний облік витрат можна деталізувати за місцями виникнення і центрами відповідальності.

14. В умовах ринкової економіки обліковувати і контролювати

витрати доцільно там, де відбувається процес виробництва. Тому важливо виділити такі об'єкти обліку, як місця виникнення витрат і центри відповідальності. При визначенні місць виникнення витрат пропонуємо виходити з повної системи принципів, серед яких можна виділити такі: територіальна відособленість, функціонально-технологічна однорідність, можливість встановлення центрів відповідальності за рівнем витрат у місцях їх виникнення, відповідність вимогам методології калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції. В роботі запропоновано групування місць виникнення витрат в сільськогосподарських підприємствах різних форм власності. Ними можуть бути в колективних, кооперативних акціонерних та малих підприємствах – бригади, ланки; в одногалузевих малих підприємствах – ланки, само підприємство; в одногалузевих селянських господарствах – само господарство; в багатогалузевих селянських господарствах – ланки. В умовах нових форм господарювання зростає роль групування витрат за центрами відповідальності.

15. В роботі обґрунтовується необхідність визначення показника собівартості продукції в сучасних умовах. Особлива увага приділяється місцю калькулювання в системі економічної науки, його взаємозв'язкам з плануванням і обліком. Аналізуються різні погляди на дану проблему. Як підсумок, зроблено висновок, що калькулювання доцільно розглядати як самостійну ділянку економічної роботи.

16. З метою вдосконалення методики калькулювання собівартості продукції буряківництва пропонуємо:

- практикувати визначення показника собівартості продукції на окремих стадіях виробничого процесу, що дасть можливість підвищити достовірність облікових даних, посилити оперативний контроль за вирощуванням цукрових буряків і формуванням їх собівартості, а також більш точно встановити, на якій стадії виробництва є резерви зменшення собівартості продукції;

- калькулювати собівартість цукрових буряків з урахуванням цукристості. Для цього визначати такий показник, як вихід умовного цукру. Цей показник універсальний, його можна визначати і порівнювати по всіх господарствах, що забезпечить єдність методів визначення собівартості продукції бурякосіючих господарств і цукрових заводів;

- калькулювати собівартість побічної продукції - гички. Для цього в межах рахунка 20/І "Рослинництво" відкрити окремий аналітичний рахунок "Збирання гички". Сюди включати витрати, пов'язані її транспортуванням та закладкою в траншеї, а непрямі витрати між гичкою і коренями розподіляти пропорційно до їх ваги;

- уточнити порядок обліку та оприбуткування врожаю гички: відобразити в обліку весь вирощений обсяг гички, а не тільки використаний. Це суттєво підвищить реальність показника собівартості основної продукції.

17. З метою покращення техніки оформлення калькуляційних розрахунків пропонуємо форму калькуляційного листка, що, на нашу думку, дасть можливість впорядкувати сам процес проведення розрахунків.

18. Вимагає перегляду існуюча класифікація калькуляцій в сільському господарстві, а також періодичність їх складання. Вивчення особливостей сільськогосподарського виробництва дозволяє зробити висновок про те, що немає потреби складати звітні калькуляції конкретних видів одиниці продукції щорічно. Але це не означає повну відмову від складання звітних калькуляцій. В неординарні роки для визначення розміру відшкодувань фактичну собівартість продукції потрібно буде визначати.

Планова калькуляція із знаряддя контролю за виконанням плану по собівартості продукції в нових умовах перетвориться в орієнтир оптимальних витрат, оскільки буде розроблятися на основі про-

гресивних норм і нормативів.

Зростає роль нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Роль нормативної калькуляції буде переагукуватися з плановою, що приведе до появи нового виду калькуляції – нормативно-планової. З однієї сторони, вона служитиме базою для порівняння фактичних витрат на виробництво, а з іншої дасть можливість оперативно виявляти відхилення в ході виробничого процесу.

19. Організація облікового процесу на сільськогосподарських підприємствах повинна здійснюватись із використанням сучасних комп'ютерів, що підвищує оперативність обліку і контролю, скорочує потоки і дублювання облікової інформації, наближає обчислювальну техніку безпосередньо до місць здійснення господарських операцій і робить ЕОМ робочим місцем бухгалтера, повністю звільняє його від ручної праці.

Вивчивши практичний досвід роботи радгоспу "30-річчя Перемоги" с. Джуринська Слобідка Чортківського району Тернопільської області пропонуємо в систему вихідних машинограм з обліку витрат на виробництво включати такі машинограми: "Відомість розподілу витрат на виробництво пок культурі", "Зведена відомість обліку витрат на виробництво і виходу продукції рослинництва", "Зведена відомість по рахунку 20/1 "Рослинництво".

В умовах нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції пропонуємо вести "Зведену відомість витрат на виробництво по рахунку 20/1 "Рослинництво", в якій витрати у розрізі статей витрат подаються розчленовано, тобто окремо за нормами і окремо понад норму. На нашу думку, це підвищить ефективність облікової інформації.

20. В забезпеченні успішного функціонування нового господарського механізму важлива роль належить внутрігосподарському кон

тролю. Виходячи з цього, наголошується на посиленні його ролі на даному етапі. Розглянемо його функції, форми, види і об'єкти. Зроблено аналіз взаємозв'язку обліку і контролю, що не виключає їх самостійності як функцій управління.

Розроблено примірне положення про організацію внутрігосподарського контролю в бурякосіючих господарствах Тернопільської області.

21. Для протизатратного механізму вимагає підвищення оперативності економічного контролю. В роботі обґрунтована періодичність проведення та об'єкти оперативного контролю в бурякосіючих господарствах. Об'єктами оперативного контролю є використання виробничих ресурсів, виконання робіт і технологічних операцій, виробничі витрати, обсяг виробництва продукції та розподіл і використання продукції. Отже, оперативний контроль повинен здійснюватися в ході операцій на всіх ділянках виробничої діяльності. Такий оперативний контроль дає можливість своєчасно виявити допущені прорахунки і усунути їх.

Найкращою інформаційною базою для оперативного контролю є первинні документи. В роботі наведено План оперативного економічного контролю за використанням праці і фонду його оплати на основі первинних, нагромаджувальних і групувальних відомостей, виробничих звітів і технологічних карт.