

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”
Економічний факультет
Кафедра “Обліку і аудиту”

БАКАЛАВРСЬКА РОБОТА

Бакалавр

**на тему: “Формування інформації про собівартість продукції у системі
управлінського обліку”**

Виконала: студентка IV курсу, групи ОО(з)-41
спеціальності 071 “Облік та оподаткування”
Черешньовська Христина Петрівна

Керівник: Василюк М.М.
Рецензент: Мигович Т.М.

Івано-Франківськ – 2020 р.

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО СОБІВАРТІСТЬ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ.....	7
1.1. Оцінка та визнання сутності витрат та собівартості, як об'єкта бухгалтерського обліку виробництва.....	7
1.2. Виробничий облік та витрати виробництва в системі бухгалтерського обліку.....	16
1.3. Групування витрат собівартості виробництва для побудови обліку та економічного контролю	22
Висновки до розділу 1.....	38
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО СОБІВАРТІСТЬ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ...	40
2.1. Організація обліку виробництва продукції овочівництва у розрізі цілей та об'єктів управлінських рішень.....	40
2.2. Вибір методів обліку витрат та обчислення собівартості продукції в овочівництві.....	55
2.3. Бюджетування обліку собівартості продукції овочівництва.....	66
Висновки до розділу 2.....	72
РОЗДІЛ 3 ОБЛІК І КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ОВОЧІВНИЦТВА ТА НАПРЯМИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ.....	74
3.1 Формування обліково-аналітичної інформації про накладні витрати та їх розподіл.	74
3.2. Методика управлінського обліку та калькулювання собівартості продукції овочівництва.....	85
3.3. Удосконалення первинного виробничого обліку на плодово- овочевих виробництвах.....	99
Висновки до розділу 3.....	109
ВИСНОВКИ.....	111
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	113
ДОДАТКИ.....	122

ВСТУП

Актуальність теми. Проведення реформи відносин щодо приватизації, і роздержавлення майна і земельних ресурсів на основі трансформованих колгоспів і радгоспів призвело до існування нових організаційно-правових форм господарювання, а саме: створення фермерських господарств, об'єднання у спілки селян, а також сільськогосподарських кооперативів, тощо. Функціонування вищенаведених структур вимагає застосування нових підходів щодо обліку процесу виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції зокрема, побудови раціональної системи обліку виробництва продукції, а насамперед продуктів щоденного споживання населення — продукції овочівництва.

Процес здійснення обліку виробництва має на меті забезпечити отримати достовірні дані про досягнутий рівень його проведення. Отримані дані застосовуються для ефективного управління та контролю щодо дотримання норм виробничого споживання засобів і предметів праці та живої праці, які в кінцевому варіанті беруть участь в обчисленні собівартості продукції та оцінці ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства.

Теоретичні та практичні аспекти обліку виробництва та калькуляції собівартості продукції досліджено у наукових працях таких вчених як В.В. Бабіч, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, П.П. Житний, Г.Г. Кірейцев, Ю.Я. Литвин, Л.Г. Ловінська, В.В. Сопко, Л.К. Сук, П.Т. Швець, В.О. Шевчук, І.Й. Ярмоленко та інші.

Проте в теорії обліку на даний момент містяться певні дискусійні твердження щодо складу витрат виробництва і порядку їх обліку, а практика не має однозначних положень здійснення обліку виробництва готової продукції овочівництва. Для отримання своєчасної й вірогідної інформації про витрати на виробництво необхідно раціонально організувати систему обліку прямих і непрямих виробничих витрат. Застосування даної системи необхідне насамперед забезпечити швидке отримання об'єктивних та достовірних даних про величину

витрат за окремими підрозділами (цехами, відділками), за видами продукції, а також за економічними елементами й статтями собівартості продукції.

Для цього, початковим етапом є визначення складу та структури витрат, що включаються до собівартості готової продукції овочівництва. Наступним етапом є необхідність їх групування для здійснення планування та обліку, що дозволить забезпечити процес обліку витрат. Отримані результати процесу обліку витрат стануть основою для прийняття ефективних, обґрунтованих, економічно-виважених рішень щодо зниження величини витрат на виробництво плодово-овочевих культур, а також збільшення виробництва продукції та підвищення ефективності діяльності підприємства.

Застосування наявних національних стандартів бухгалтерського обліку інколи не відповідає вимогам виробництва продукції овочівництва. У даних нетотожностях спостерігаються нез'ясовані питання обліку витрат, обчислення собівартості продукції овочівництва, а також неузгодженість видів обліку (фінансового, управлінського та податкового) на рівні самого підприємства.

Таким чином, недостатньо досліджені теоретико-практичні аспекти обліку виробництва продукції сільського господарства та наявність недосконалого його нормативного-правового регламентування зумовили вибір теми дипломної роботи, її мету та основні завдання

Мета і задачі дослідження. Метою дипломної роботи є вдосконалення теоретико-методичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку виробництва готової продукції овочівництва в сучасних ринкових умовах. Для досягнення мети необхідно вирішити наступні задачі:

- дослідити сутність витрат виробництва їх склад і структуру, а також обґрунтувати їх групування відповідно до калькуляційних статей;
- провести аналіз сучасного стану та вимог щодо первинного обліку витрат виробництва в сучасних умовах господарювання;
- обґрунтувати можливості застосування різноманітних методів обліку виробництва на овочево-тепличному господарстві;

- охарактеризувати вдосконалену методику обліку і розподілу накладних витрат, яка дозволить отримання достовірності та оперативності інформації про рівень витрат для розрахунку собівартості виробництва плодово-овочевих культур;

- обґрунтувати доцільність калькулювання повної та неповної собівартості готової продукції овочівництва.

Об'єктом дослідження є процес обліку виробництва готової продукції овочівництва на підприємстві ПФГ "Поточище".

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та практичних питань, пов'язаних з організацією обліку виробництва плодовоовочевої продукції в умовах здійснення реформи бухгалтерського обліку.

Методи дослідження. Інформаційною базою для написання бакалаврської роботи стали праці провідних українських та закордонних вчених у галузі бухгалтерського обліку, нормативно-правові акти з питань бухгалтерського обліку, а також матеріали науково-практичних конференцій та семінарів.

У процесі дослідження використано наступні методи: аналізу та синтезу (для поєднання в єдиному процесі різних складових економічних явищ), спостереження (для визначення стану обліку у досліджуваній галузі), деталізації, групування, анкетування та узагальнення (при аналізі сучасного стану обліку виробництва сільськогосподарської продукції), а також монографічний метод (для вивчення окремих об'єктів господарської діяльності).

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна отриманих результатів дослідження бакалаврської роботи полягає у обґрунтуванні та узагальненні наявних теоретико-методичних засад обліку виробництва готової продукції овочівництва та розробці науково-практичних рекомендацій і пропозицій щодо їх вдосконалення

Практичне значення одержаних результатів у використанні на підприємствах продукції овочівництва розроблених практичних рекомендацій щодо збільшення обсягу їх виробництва і зниження величини витрат на основі

підвищення оперативності та аналітичності облікової інформації з виявлення та використання його внутрішніх резервів.

Отримані результати дипломного дослідження щодо вдосконалення обліку виробництва плодоовочевої продукції впроваджені в практику діяльності аграрного підприємства ПФГ “Поточище”.

Результати наукових досліджень можуть застосовуватись у навчальному процесі ДВНЗ “Прикарпатський національний університету імені Василя Стефаника”, зокрема, у викладанні дисциплін “Організація бухгалтерського обліку”, “Фінансовий облік”, “Управлінський облік”.

Обсяг і структура роботи. Основний зміст дипломної роботи викладений на 123 сторінках комп’ютерного тексту та складається складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел із 99 найменування, включає 7 таблиць, 15 рисунків та 6 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО СОБІВАРТІСТЬ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

1.1. Оцінка та визнання сутності витрат та собівартості, як об'єкта бухгалтерського обліку виробництва

Під поняттям «виробництво» економісти розуміють витрати виробничих факторів у процесі цілеспрямованої діяльності суб'єкта господарювання, які впливають на процес перетворення наявних природних ресурсів у кінцевий споживчий продукт. Аналізуючи дане твердження, вважаємо що воно є частково неповним і пропонуємо його доповнити наступним змістом: додавши до витрат також грошову вартість затрат праці людини. При застосуванні даних рекомендацій щодо доповнення сутності виробництва можна стверджувати, що витрати за своєю суттю є сумою послуг праці та природи.

У теорії бухгалтерського обліку, витрати мають інше тлумачення ніж в економічній теорії. Так, під витратами у класичному підході розуміють зменшення певної величини активів, які містять інформацію про виробничі ресурси (основні засоби, товарно-матеріальні цінності) або збільшення величини пасивів, які відображають суму позикових коштів підприємства. Під витратами здебільшого розуміють певний процес придбання виробничих ресурсів, що призводить до збільшення величини матеріально-речової частини активів, а не як процес виробничого використання [11]. У теорії бухгалтерського обліку обґрунтовано, що витрати включають тільки конкретні витрати ресурсів.

В економічних дослідженнях сутності витрат розглядають поняття, що характеризує використання різноманітних сил природи і речовин у процесі господарської діяльності [24]. Під поняттям “собівартість” розуміють грошовий вираз суми витрат на виробництво певного продукту [36].

Розглядаючи собівартість як форму руху ресурсів (елементів активу) підприємства, можемо говорити, що вона виконує подвійну функцію. По-перше,

собівартість обґрунтовує величину витрат та їх структуру. По-друге, за допомогою собівартості забезпечується повернення даних витрат в отриманому доході від реалізації продукції. Відповідно до вищенаведених функцій собівартості, у теорії обліку існує багато визначень собівартості. Для прикладу, Т.П. Карпова під собівартістю продукції розуміє “...виражену в грошовій формі величину всіх витрат підприємства, відшкодування яких в даний момент необхідно йому для здійснення простого відтворення матеріальних благ” [41, с. 44].

Вона у своїх дослідженнях доводить, що собівартість продукту є синтетичним показником, який отримують “на виході” процесу виробництва, тобто як результат його. Якщо показник собівартості деталізувати, то його результати будуть досить відносними, оскільки процес деталізації є досить обмежений процедурою обчислення собівартості – методикою калькуляції [75, 60]. Також Т.П. Карпова обґрунтовує, що в економічному вченні К. Маркса поняття «витрати виробництва» використовуються на різних ступенях абстракції в чотирьох різних взаємозв’язаних значеннях, кожне з яких послідовно витікає одне з одного, а саме:

- “дійсні витрати виробництва як вся кількість затраченої праці (уречевленої і живої), що співпадає з вартістю ($c+v+p$);
- капіталістичні витрати виробництва як витрати капіталу ($c+v$) на протипагу праці;
- витрати виробництва в значенні ціни виробництва, рівні капіталістичним витратам виробництва плюс середній прибуток;
- витрати виробництва функціонуючого капіталіста ($c+v+m$ частина), що йменується собівартістю” [41, с. 44].

Таким чином, вищенаведений підхід щодо сутності витрат виробництва в економічному тлумаченні повинен слугувати базисом для визначення поняття «витрати» в бухгалтерському обліку.

Вчені Бабіч В. та Хомяк Р. під поняттям «витрати виробництва» розуміють “споживання вартості в звітному періоді, безпосередньо пов’язане з процесом

виробництва” [2, 19,]. На нашу думку, на відміну від досліджень Бабіча В. та Хомяка Р. (вважають, що в обліку для витрат виробництва, які формують виробничу собівартість, необхідно встановлювати межі звітного періоду) потрібно встановлювати межі безпосереднього виробничого процесу, що визначається технологією виробництва тієї чи іншої продукції. Отже, під витратами виробництва, які формують виробничу собівартість продукції, варто розуміти розрахунок у вартісному виразі спожитих ресурсів на її виробництво.

Для економіки України застосовується традиційний, законодавчо регламентований склад витрат, які включаються у собівартість продукції. У минулому застосування даного підходу забезпечувало порівняння показників у централізованому управлінні господарством. У сучасних ринкових умовах на даному підході базується система оподаткування України. Проте тут варто відзначити, що у зарубіжній практиці не прийнято державі втручатися у склад та структуру собівартості, оскільки даний показник не є обов’язковим для суб’єктів господарювання. Якщо компанії його застосовують, то виключно для внутрішніх потреб, а тому вважається комерційною таємницею. Для потреб фіскальної політики, у зарубіжних країнах існує кілька варіантів обчислення фінансового результату, які не потребують визначення й оприлюднення у фінансовій звітності даних про собівартість продукції.

На нашу думку, даний підхід є досить правильним і він не містить державного регламентування оцінки ресурсів як одного з основних методів об’єктивного визначення результатів господарської діяльності суб’єктів господарювання.

У практиці міжнародного обліку використовують два основні варіанти взаємозв’язку між управлінською та фінансовою звітністю. Суть першого варіанту полягає у застосуванні так званих контрольних рахунків. Під контрольними рахунками розуміють рахунки, які відображають витрати і доходи фінансової звітності. Якщо на підприємстві спостерігається наявна пряма кореспонденція рахунків управлінської бухгалтерії з контрольними рахунками, то це свідчить про застосування інтегрованої (моністичної) систему обліку.

При замкнутій (автономній) системі управлінського обліку на підприємстві використовують парні контрольні рахунки однієї і тієї ж назви, або як їх здебільшого називають – рахунки-екрани. Якраз застосування рахунків-екранів і характеризує другий варіант. Як відомо, система обліку в Україні побудована якраз на основі другого варіанту і вважається сучасною.

Сутність витрат в бухгалтерському обліку пов'язане з визначенням фінансового результату – чистого прибутку або збитку за певний звітний період для складання фінансової звітності. Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”, до витрат звітного періоду відносять зменшення величини активів, або збільшення величини зобов'язань, що в подальшому призводить до зменшення величини власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками), а також за умови, що дані витрати є достовірно оцінені відповідно до наявних методик [65]. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені [7]. Величину витрат, яку неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображають у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

В умовах інтеграції економіки України у світовий ринок потрібно добиватись конкурентоспроможності вітчизняного виробника. Важливою умовою успішної діяльності підприємств є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво, внаслідок чого зросте конкурентноздатність продукції та стане реальним досягнення довгострокового економічного зростання підприємств [36].

Бухгалтерський облік, як структуризована система будується в межах підприємства, яке є господарською одиницею, має адміністративно-господарську самостійність та право юридичної особи [55]. Підприємницька діяльність є можливою або у сфері виробництва, або у сфері надання послуг, тому першим фактором побудови бухгалтерського обліку є вид підприємницької діяльності [4]. Кожен вид підприємницької діяльності в бухгалтерському обліку будується відокремлено.

Будь-яка підприємницька діяльність є спрямованою на випуск певного виду продукції: виготовлення виробів, надання послуг, виконання різного роду робіт [27]. Відповідно до чинного законодавства, у бухгалтерському обліку повинні бути відокремлені (визначені) економічно-правові характеристики кожного виду продукції, одиниць їхнього виміру у натуральних та вартісних показниках [39].

Як відомо, основною кінцевою метою будь-якої підприємницької діяльності є отримання максимально можливої суми прибутку. Щоб визначити кінцевий результат діяльності, потрібно відняти від суми доходів здійснені витрати.

До основних вихідних факторів побудови бухгалтерського обліку відносять:

- галузь та/або підгалузь, де підприємство здійснює діяльність;
- характеристика виду продукції;
- сума витрат;
- сума доходів;
- отримані фінансові результати в процесі діяльності.

Наведені фактори визначають зміст бухгалтерського фінансового обліку. Ці чинники визначають побудову бухгалтерського обліку на всіх підприємствах без винятку.

Подальша деталізація даних бухгалтерського обліку в частині витрат діяльності (виробничої, комерційної тощо), коли розкривається вся ефективність технології та організації діяльності, ефективність фінансових та капітальних вкладень тощо, формує поняття “управлінський облік” [150]. Цей облік становить комерційну таємницю господарюючого суб'єкта.

Витрати та доходи відповідно до фінансового обліку обліковують відокремлено по кожному виду продукції. Дані фактори насамперед характеризують особливості побудови фінансового обліку відповідно за такими напрямками: система рахунків, головна книга. Вихідною умовою для побудови управлінського обліку витрат є застосування методики їхнього ведення та складання балансу, фінансового звіту [3].

Відповідно до вищесказаної методики, фінансовий облік витрат проводять за такими основними напрямками:

- 1) за використанням ресурсів - елементів;
- 2) за місцями виникнення та наявними центрами відповідальності;
- 3) за видами продукції (об'єктами калькуляції).

Облік витрат за елементами здійснюють для визначення всієї суми витрат підприємства, що складається із витрат різних видів

Ведення облік витрат за місцями виникнення та центрами відповідальності містить інформацію про витрати по кожній окремій ділянці діяльності підприємства, а також по кожній відповідальній за нею особі [76]. Відповідно до ведення фінансового обліку за центрами відповідальності відображають аналітичні дані щодо порівняння виявлених в обліку суми витрат із сумами доходами відповідних підрозділів.

Облік витрат за об'єктами калькуляції здійснюють для обчислення собівартості продукції, а за наявності відомостей про ціну продажу - доходу від реалізації одиниці продукції [69]. Названі напрямки обліку витрат тісно пов'язані між собою, доповнюють один одного, створюючи єдине ціле.

Фінансовий облік витрат завершується обчисленням собівартості за об'єктами калькуляції (видами продукції).

Застосування управлінського обліку є продовженням, подальшим поглибленням, деталізацією даних фінансового обліку в частині витрат діяльності, коли характеризують всю ефективність технологій та організацію діяльності, ефективність придбання ресурсів, їхньої переробки, технологічних та організаційних рішень тощо. Управлінський облік здійснюють суто для конкретного суб'єкта господарювання, ґрунтуючись на основі характеру технологій, організаційних рішень [42].

Використання інформаційної бази управління витратами є необхідним елементом як для управлінського персоналу конкретного сільськогосподарського підприємства, так і його зовнішнім контрагентам, що зацікавлені у його ефективній фінансовій результативності функціонування. Інформаційна база управління витратами містить такі складові елементи: нормативну, довідкову, облікову інформації, дані спеціальних досліджень тощо. Для прийняття дієвих

управлінських рішень найбільш важливою є облікова інформація. Використання довідкової інформації допомагає здійснювати порівняльний аналіз ефективності управління витратами на конкретному підприємстві [11]. Отже, вищенаведені складові інформаційної бази управління витратами свідчать про необхідність наявності внутрішньої та зовнішньої (баланс, звіт про прибутки та збитки, звіт про рух власного капіталу, звіт про рух грошових коштів) інформаційної бази управління витратами або про можливість оперативної та якісної трансформації першої в другу.

Можливість обґрунтовано та чітко розраховувати окремі статті витрат в короткі терміни виникає за наявності нормативної інформації.

Отже, виходячи із вище визначеного, спостерігається чіткий взаємозв'язок між інформаційними потоками та управлінськими рішеннями щодо витрат діяльності на підприємствах (рис. 1.1)

Таким чином, інформаційна база управління витратами є важливою складовою частиною інформаційної системи управління на підприємстві в цілому, яка базується на принципах повноти, системності, достовірності, корисності, зрозумілості, порівнянності, постійності, суттєвості, оперативності та ефективності.

Покращення процесу інформаційного забезпечення управлінського процесу сприятиме більш чітка спрямованість інформаційних потоків на конкретні управлінські функції, тобто виникає необхідність налагодження на сільськогосподарських підприємствах якісної аналітичної, планової, організаційної, облікової, звітної, контрольної та регулюючої інформації. [19].

Відповідно до завдань управлінського обліку здійснюється детальний облік витрат та калькулювання собівартості продукції підприємства.

Основною метою обліку витрат є визначення собівартості продукції, здійснення контролю за її формуванням, управління витратами та на їх основі – доходами.

Управління витратами й собівартістю є важливим елементом управління господарством, оскільки собівартість характеризує усі сторони його виробничої діяльності.

Таким чином, витрати на виробництво розрізняють у двох аспектах, з однієї сторони – основний об'єкт управління економікою на мікро рівні, а з другої – важлива частина управлінського обліку [30].

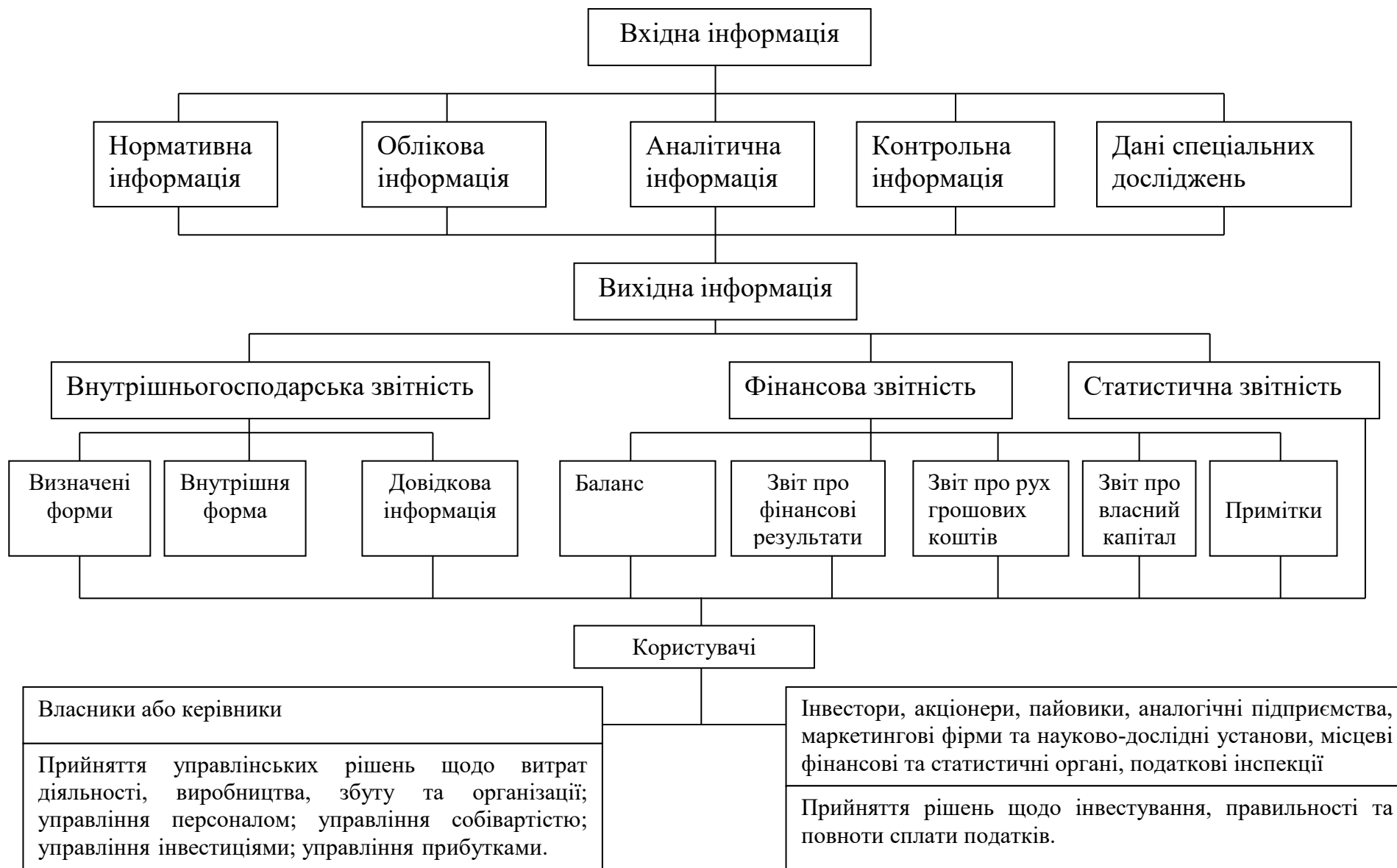


Рис. 1.1. Взаємозв'язок між інформаційними потоками та управлінськими рішеннями щодо витрат діяльності.

Далі в процесі виробництва відбувається об'єднання засобів виробництва з робочою силою, що вимагає витрачання праці, і в результаті цього (виробництва) створюється продукт. Вчений В.Ф. Палій трактує, що “на вході” можна дослідити детально і оперативно кожний окремий елемент засобів виробництва в момент їх виробничого споживання, кожен трудову операцію в момент її здійснення. “На виході” – готовий продукт – це синтетичний результат взаємодії живої праці із засобами виробництва. Дослідження даного продукту можливе лише після етапу завершення виробництва, тобто з меншою деталізацією і не так оперативно [71, с. 78].

Досліджуючи процес виробництва у вартісному виразі, “на вході” відображаємо елементи витрат виробництва як виробниче споживання і “на виході” собівартість продукту як результат створення його в процесі виробництва.

У сучасних умовах діяльності підприємств управління витратами потребують застосування єдиного цілісного процесу, що визначає політику підприємства. Проте в Україні на даний момент він ще відсутній. На це також звертає увагу Череп А.В., яка обґрунтовує, що на даний час ще не існує чіткої системи управління процесом скорочення собівартості [94, с.2].

Дослідження вищенаведених проблем посилюється ще й тим, що інфляційні процеси не сприяють зниженню собівартості, величина прибутку досягається не шляхом зменшення витрат на виробництво продукції, а за рахунок зростання відпускних цін.

1.2. Виробничий облік та витрати виробництва в системі бухгалтерського обліку

На початку 60-х років під виробничим обліком розглядали складову бухгалтерського обліку, яка містила класифікацію, записи, розподіл, узагальнення поточних і прогнозних витрат, а також механізм складання звітності відповідно до даної інформації.

Вчений Бакаєв А.С. під обліком виробничих витрат розуміє “сукупність робіт по групуванню всіх елементів витрат в різноманітних аспектах, необхідних для управління і контролю” [3, с. 34].

Вчений Палій В.Ф. обґрунтовує, що “облік виробничих витрат є результатом аналітичного обліку, що готує накопичену інформацію до процесу калькулювання собівартості. При цьому об'єднання обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції є не що інше, як виробничий облік” [71, с. 76].

Інший науковець В.І. Лемішовський у своїх дослідженнях об'єднує дані поняття в одне ціле і при цьому не бачить ніякої відмінності між управлінським, виробничим обліком і обліком виробничих витрат [19, с. 52].

Вчений Голов С.Ф. у своїх дослідженнях не розмежовує поняття «облік витрат» і «виробничий облік». Його дослідження тільки обґрунтовують, що “в процесі розвитку управлінського обліку змінюється і трактування обліку витрат (виробничого обліку)” [30, с. 17].

Зарубіжні автори також досить значну увагу приділяють дослідженню цим питанням. Так, Друрі К. зазначає, що “в системі виробничого обліку знайшли відображення облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції для оцінки доходів від виробництва”. Автор виробничий облік розглядає як облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції для оцінки доходів від виробництва [69].

Хендриксен Э. Та Нідлз Р. уперше чітко сформулювали мету виробничого обліку як обчислення собівартості, а облікові процедури звели до калькулювання витрат. Як бачимо, дані вчені у своїх працях охарактеризували, що “всяка калькуляційна система, що функціонує належним чином, виконує дві різноманітні, хоч і пов'язані між собою функції. Перша, яка може бути названа прямою, міститься у визначенні дійсної собівартості продукції. Але це завдання калькуляції завжди повинно доповнюватись іншою функцією – забезпечення даних, необхідних для організації цехів підприємства в особливій обліковій робочій одиниці” [27, с. 8, 199].

Вілсон Р. і Хуа В. розглядають виробничий облік як важливу складову управлінського обліку [72, с. 25]. Рей Х. Гарисон характеризує облік виробничих витрат як “процес підготовки бюджетів і кошторисів, розрахунку нормативних витрат і обліку фактичних витрат по різноманітних операціях, стадіях виробництва, видах діяльності або продукції з подальшим аналізом можливих змін, прибутковості, ефективності його ресурсів”.

Хорнгрен Ч.Т. та Фостер Дж. зазначають, що “головна мета виробничого обліку – калькулювання собівартості продукції й послуг” [69, с. 78]

Таким чином, вищенаведені дослідження щодо даної проблеми можна згрупувати по наступних напрямках.

Перша група авторів (С.А. Ніколаєва, С.Ф. Голов, Ч.Т. Хорнгрен) у своїх дослідженнях не розмежовує поняття облік виробничих витрат і виробничий облік, що є на нашу думку неправильним.

Друга група авторів цілком справедливо вважає, що це є різні поняття. При цьому під обліком виробничих витрат розуміють певну базу даних для фінансового і управлінського обліку. Проте дані дослідження є неповними, оскільки характеризуючи облік виробничих витрат, автори обґрунтовують його сутність тільки з позиції методологічних прийомів, що є недостатньо повним і обґрунтованим.

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

Надзвичайно актуальною є проблема взаємозв'язку фінансового і управлінського обліку, так як від їх удосконалення залежить подальший розвиток системи обліку і системи управління .

Фінансовий облік можна розглядати як систему, яка дозволяє отримати певного виду облікову інформацію, що характеризує фінансовий стан підприємства та узагальнюється в фінансовій звітності, регламентованій

державою [27]. Підготовлена таким чином інформація фінансового обліку призначена як для внутрішнього споживання, так і для зовнішніх по відношенню до підприємства зацікавлених осіб, організацій і установ.

За допомогою фінансового обліку на підприємстві вирішують такі основні завдання:

- визначення величини доходів і витрат підприємства, які формують його кінцевий фінансовий результат діяльності;
- розрахунок величини ринкової вартості майна підприємства, а також величин його активів та пасивів, насамперед зобов'язань, що є необхідною умовою для складання балансу;
- застосування даних фінансового обліку для ефективного управління діяльністю підприємства на для забезпечення і досягнення його прогностичної платоспроможності, а також пошуку додаткових фінансових джерел та ін.

Мета фінансового обліку – складання фінансової звітності, що встановлює також взаємозв'язок та взаємозалежність в самій системі бухгалтерського обліку між основними її напрямками: виробничим і фінансовим обліком [96]. Напрямок чого є систематичний обмін інформацією в залежності від цілей і завдань, що стоять на кожному етапі господарської діяльності підприємства. Проте тут варто зауважити, що такі види обліку як облік виробничих затрат, виробничий, управлінський та фінансовий є складовими елементами єдиної системи обліку суб'єктів господарювання. Система обліку розвиваючись і удосконалюючись на відповідних етапах в залежності від потреб виробництва формувала в своєму розвитку “готовий продукт” у вигляді конкретної інформації, який би задовольняв потреби виробництва, а в сучасний період і проблеми системи управління [72].

Отже, формування тієї чи іншої системи інформації залежало від того, яка інформація необхідна була системі управління для досягнення своєї мети. Спочатку це був облік виробничих витрат, який стосувався безпосередньо виробництва, та відображав величину витрат на виробництво. Витрати на виробництво – це основа системи обліку, тому облік виробничих витрат включає накопичення, первинний облік та групування витрат в аналітичному розрізі: по

видах продукції, операціях, процесах, видах діяльності, дільницях, видах витрат, матеріально-відповідальних особах з метою створення бази для здійснення фінансового і управлінського обліку [16]. Виробничий облік – це більш ширше поняття ніж попереднє, що включає крім обліку виробничих витрат, калькулювання собівартості продукції, необхідне для формування ціни продукції, оцінки доходів від виробництва та управління виробничим процесом.

Основною метою виробничого обліку є здійснення процесу калькулювання собівартості продукції, обліку і контролю за ефективністю та раціональністю використання наявних ресурсів, а також за зменшенням величини непродуктивних витрат обліку виробництва продукції сільськогосподарського підприємства.

Облік виробничих витрат насамперед містить облік фактичних витрат. Облік фактичних витрат формує базу даних для складання фінансової звітності. Далі за допомогою обліку виробничих витрат здійснюється групування витрат за певними ознаками: за операціями, відповідно до етапів виробництва, видів діяльності та видів продукції, видів витрат. Даний облік служить основою для створення надійної бази управління затратами, що є важливим елементом системи управлінського обліку. Характерною рисою управлінського обліку у порівнянні з виробничим, на думку багатьох спеціалістів, є його придатність. Це можна пояснити таким чином, якщо для виробничого обліку достатньо вимірювання, відображення, групування даних про затрати, то за допомогою управлінського обліку на базі виробничого здійснюється інтерпретація даних з метою прийняття управлінських рішень. Виробничий облік – складова частина системи бухгалтерського обліку і може бути зображений за допомогою схеми (рис. 1.2).

Таким чином, сформована концепція місця управлінського обліку повністю узгоджується з тенденцією трактування виробничого обліку, що прослідковується в останні роки. Суть якої міститься в тому, що виробничий облік розглядається як джерело даних про витрати, що використовуються як в управлінському, так і в фінансовому обліку.

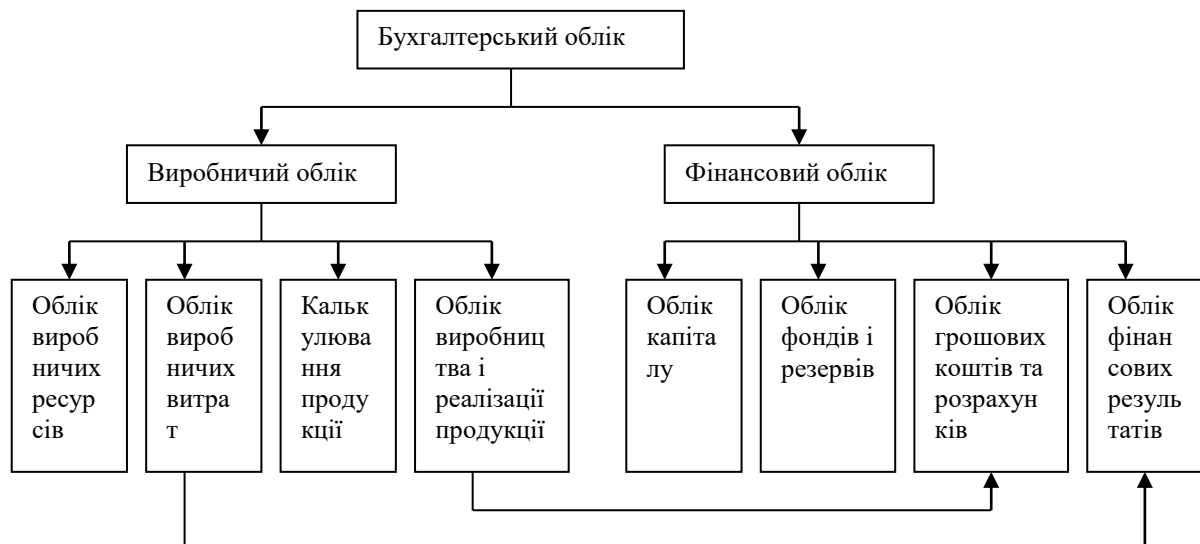


Рис. 1.2. Структура бухгалтерського обліку.

Логічність запропонованого трактування управлінського обліку пояснюється тим, що для управління діяльністю підприємств використовується не лише інформація про витрати, калькулювання собівартості, але і дані фінансової діяльності підприємства. Без даних виробничого чи фінансового обліку управлінський облік був би неповний, неефективний, а отже – і не потрібний.

Отже, для виконання завдань, що стоять перед системою обліку, відносяться характеристика результатів діяльності підприємства минулих років та забезпечення релевантною інформацією системи управління на всіх його рівнях для прийняття управлінських рішень при здійсненні поточної діяльності та діяльності, пов'язаної з майбутнім підприємства в системі бухгалтерського обліку підприємства на рівні виробничого і фінансового обліку, відокремлюється інформація для виконання управлінської функції. Цей процес схематично зображено на рис. 1.3.

Залучення до системи управлінського обліку вказаної інформації на рівні виробничого і фінансового обліку пояснюється тісним взаємозв'язком витрат і фінансів, що можна сформулювати у вигляді двох основних правил:

1. Результатом ефективного управління витратами і фінансовою діяльністю підприємств в системі управлінського обліку має бути обов'язкове отримання прибутку, достатнього для покриття витрат та підтримки його базового потенціалу.

2. Взаємозв'язок управління витратами і фінансовою діяльністю пояснюється тим, що витрати і доходи виникають тоді і лише тоді, коли грошові кошти поступають на підприємство або вибувають із підприємства.



Рис. 1.3. Схема формування інформації в системі управлінського обліку.

Отже, всі досліджувані системи обліку взаємопов'язані та взаємозалежні. Наслідком цього є систематичний обмін інформацією в залежності від цілей і завдань, що стоять перед кожним із них. При цьому управлінський облік - є вища стадія еволюції системи обліку, яка обслуговує систему управління, забезпечуючи у взаємозв'язку всі її функції необхідною інформацією.

Безпосередньо виробнича діяльність виражає головну мету підприємства - виробництво продукції, яка буде реалізована, і одержаний дохід. Виробничі процеси - другий етап виробництва [55]. Характерною особливістю цього етапу, як центрального у виробничій системі, є формування витрат на виробництво продукції.

Стан виробництва характеризується такими основними показниками як ефективність, психологічні параметри, рівень використання досягнень науково-технічного прогресу, місце та умови праці робітника у виробничих процесах [75]. Проблема обмеження ресурсів і досягнення запланованої ефективності

посилюється під впливом інфляції, коли отримані результати про величину виробничих витрат необхідно щоденно порівнювати з даними майбутніх витрат, які залежать здебільшого від впливу факторів зовнішнього середовища. Також керівники підприємства з метою управління витратами і доходами повинні спостерігати за ефективністю роботи кожного підрозділу, за отриманими результатами від виробництва кожного виду продукції.

В цілому механізм господарювання підприємства характеризується насамперед рівнем керування величиною витрат. Дані певні вимоги щодо рівня управління спонукають до вивчення окремої методики обліку витрат виробничої діяльності. Застосування даної методики вимагає розробку системи контролю за собівартістю продукції виробничих підрозділів на основі розширення аналітичності використовуваних в обліку витрат.

Витрати виробничої сфери діяльності включають витрати, що обумовлені технологією виробництва та знаходяться в залежності від об'єму випуску продукції і становлять суттєву частину виробленої продукції. Облік витрат виробництва посідає вагомe місце у загальній системі бухгалтерського обліку [75]. Управлінський облік не обмежується лише обліком витрат на виробництво у вартісних показниках, регламентованим нормативними документами. Його зміст значно ширше і полягає у:

- відображенні виробничих процесів в кількісному вимірі з метою управління ними і визначення прибутку;
- виборі в якості об'єктів обліку господарських процесів і пов'язаних з ними витрат;
- обмежуванні об'єкта обліку рамками підприємства;
- системному використанні елементів методу (планування, нормування, оцінка, групування, оцінка, аналіз, контроль) у відображенні ходу виробничого процесу в нерозривному зв'язку з процесом накопичення витрат;
- класифікації витрат у відповідності з метою їх управління для визначення собівартості продукції і одержаного прибутку, прийняття рішень і планування, здійснення процесу контролю та регулювання;

- формування внутрішньої звітності за рівнями управління виробничими процесами, використовуючи при цьому принципи управління, прийняті на підприємстві, і необхідність перетворення показників внутрішньої звітності в показники зовнішньої звітності.

У вітчизняній та зарубіжній економічній літературі досить широко обговорюються проблеми щодо розробки та використання в практиці обліку нових підходів до ефективного управління витратами підприємства [2, 10, 29, 52, 75]. Під загальноприйнятим визначенням сутності обліку витрат розуміють “облік витрат, що є певною сукупністю усвідомлених дій, які направлені на відображення протягом певного терміну процесів постачання, виробництва і реалізації продукції за допомогою їх кількісного вимірювання (в натуральних і вартісних показниках), реєстрації, групування і аналізу в розрізах, які формують собівартість готової продукції. Дане відображення дозволяє отримувати необхідну інформації для ефективного управління підприємством і оцінки його діяльності шляхом виведення фінансових результатів”.

Проте, даний підхід в умовах початку розвитку управлінського обліку і розвинутої теорії виробничого обліку є досить обмеженим відповідно до напрямків його застосування. На наш погляд, визначення сутності обліку витрат на виробництво насамперед повинно містити великий перелік різноманітних способів підходу до організації управлінського обліку виробничої діяльності чи трансформації обліку витрат на виробництво. Отже, визначення сутності обліку витрат слугуватиме головною передумовою моделювання його організації на підприємствах. Таким чином, використовуючи облік як інформаційний потік, обернений до процесу управління підприємством, ми отримаємо характеристику не тільки його діяльності, але інформацію, необхідну для моделювання фінансово-господарської діяльності підприємства в майбутньому періоді.

Проте, розглядаючи облік витрат на виробництво як процес відображення використання витрат та результатів минулої, теперішньої та майбутньої виробничої діяльності, відповідної моделі управління, орієнтованої на виконання

основної мети підприємства, варто сказати що при цьому система обліку буде відповідати основним задачам управління собівартістю.

Основними завданнями обліку витрат на виробництво відносять:

1) інформаційне забезпечення управлінського персоналу підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень з урахуванням їх економічних наслідків;

2) спостереження і контроль за фактичним рівнем витрат у співвідношенні з їх нормативними і плановими розмірами з метою виявлення відхилень і розробки та впровадження економічної стратегії на майбутні періоди;

3) розрахунок собівартості виробленої продукції для здійснення оцінки готової продукції та розрахунку фінансових результатів;

4) виявлення й оцінка економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів;

5) систематизація інформації управлінського обліку виробничої діяльності для прийняття рішень, які мають довгостроковий характер – окупність виробничих і технологічних програм, рентабельність асортименту продукції, що реалізується на внутрішньому й зовнішньому ринках, ефективність капітальних вкладень в основні фонди і виробничі запаси тощо.

Отже, можна стверджувати, що основним значенням суті обліку витрат виробництва є здійснення контролю за виробничою діяльністю та управлінням витратами для її здійснення.

На основі проведених досліджень щодо окремих елементів управлінського обліку в управлінні витратами можемо зробити певні висновки:

1. Важливе значення в управлінні витратами посідає наявність оперативно отриманої інформації про витрати, що дозволяє керівному персоналу у будь-який час втручатись у виробничий потенціал і оптимізувати його.

2. Відповідальність системи обліку цілям управління є головним принципом управління витратами.

3. Основним критерієм точності при обчисленні собівартості продукції повинний бути спосіб віднесення витрат на той чи інший вид продукції, а не повнота включення витрат.

4. Центр ваги в калькуляційній роботі повинен зрушитись із трудомістких розрахунків по розподілу і перерозподілу непрямих витрат та визначення точної фактичної собівартості на прогностні розрахунки собівартості, складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та організацію контролю за їх дотриманням в процесі виробництва.

5. До або під час здійснення виробничого процесу виявлені відхилення дозволяють менеджерам оперативно втручатись в хід виробництва підприємства і попереджувати виробничі втрати, що має важливе значення у процесі мобілізації резервів виробництва і підвищення ефективності його фінансово-господарської діяльності.

Дані бухгалтерського обліку мають свідчити що було витрачено, де, для чого, як відбувався процес виробництва. Необхідно правильно визначити предмет та об'єкти обліку витрат виробництва. Система класифікації витрат дає можливість вирішити поставлені питання.

Отже, під витратами виробництва, які формують виробничу собівартість продукції, варто розуміти вартісний вираз спожитих ресурсів на її виробництво. Для витрат виробництва, що формують виробничу собівартість необхідно встановлювати межі не звітного періоду, а межі безпосереднього виробничого процесу, що визначається технологією виробництва тієї чи іншої продукції. Визначення складу витрат виробництва відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” можливе через категорію “виробничої с+9обівартості” [65]. Витрати виробництва продукції, що формують її виробничу собівартість, мають включати прямі витрати і загальновиробничі витрати, тому що всі вони пов'язані з процесом виробництва.

1.3. Групування витрат собівартості виробництва для побудови обліку та економічного контролю

Під процесом виробництва розуміють, з одного боку, процес виробничого споживання засобів, предметів праці та самої праці (живої), а з іншого – джерело отримання нового виду продукції (робіт, послуг).

Мета обліку виробництва полягає у своєчасному, повному, вірогідному відображенні фактичного розміру і складу витрат та здійсненні контролю за використанням всіх видів виробничих ресурсів, а також обсягу виробленої продукції (наданих робіт чи послуг) в натуральних чи вартісних вимірниках.

Відповідно до вищенаведеної можна визначити основні завдання обліку виробництва:

- визначення складу та розмежування виробничих витрат відповідно до їх економічного змісту, місця прикладення (центрами відповідальності), елементами, статтями обліку, суміжними періодами та іншими ознаками, що визначені відповідними стандартами бухгалтерського обліку;
- своєчасне та повне відображення в розрізі окремих об'єктів обліку, центрів відповідальності та суміжних періодів суми виготовленої продукції, наданих робіт чи послуг за їх кількістю та якістю;
- встановлення фактичного рівня собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) відповідно до затверджених положень та порівняння його з нормативним, розрахунковим (прогнозним) кошторисом та рівнем ринкових цін;
- збір та обробка відповідної інформації щодо обсягу витрат та виготовленої продукції (робіт, послуг) відповідно до наявних систем документів, облікових реєстрів та звітності.

Для виконання даних завдань, працівникам у сфері обліку необхідно чітко знати систему класифікацію витрат.

Під витратами розуміють певні використані у процесі виробництва різні речовини і сили природи для виготовлення нового продукту праці. Відповідно до умов товарного виробництва грошовий вираз суми витрат на виготовлення певного виду продукції називають собівартістю [11]. Зміст термінів витрати й собівартість поєднується в понятті витрати виробництва.

Згідно з П (С)БО 16 “Витрати”, під витратами звітного періоду розуміють зменшення величини активів або збільшення величини зобов'язань, що в майбутньому призведе до зменшення величини власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками), а також за умови, що дані витрати можуть бути достовірно оцінені [65].

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені.

Якщо одержання економічних вигод спостерігається протягом декількох звітних періодів за допомогою активу, то витрати розраховують на основі систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

До витрат звітного періоду не відносять:

1. Суми попередніх (авансових) оплат запасів, робіт, послуг.
2. Суми погашення одержаних позик.
3. Платежі, здійснені за агентськими угодами, договорами комісії або іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала, тощо;
4. Зменшення величини активів або збільшення величини зобов'язань, що призводить до зменшення величини капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками.

Головною метою виробничої діяльності підприємства є випуск готової продукції, яка призначена для реалізації й одержання прибутку. Під час виробничого циклу формуються витрати на виробництво продукції та її виробнича собівартість.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;

- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Підприємство може самостійно встановлювати перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Також розрізняють прямі та непрямі витрати залежно від способу включення до собівартості. До прямих витрат належать такі витрати, які безпосередньо залежать від конкретного об'єкта витрат і до включаються собівартості продукції (робіт, послуг) даного об'єкта.

Витрати, які неможливо економічно можливим шляхом віднести до певного об'єкта витрат називають непрямыми витратами. Дані витрати належать до вирощування декількох різних посівних культур, розведення декількох груп тварин, а також виконання різноманітних робіт. Для включення до собівартості ці витрати необхідно попередньо розподілити між об'єктами обліку. Тому на практиці їх часто називають тими, що розподіляються, а згідно з П(С)БО 16 "Витрати" – загальновиробничими витратами [65].

Залежно від характеру участі в процесі виробництва витрати поділяються на основні та накладні. Основні витрати пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій по виробництву продукції (робіт, послуг), а накладні – з урахуванням та обслуговуванням діяльності підрозділу (бригади, цеху, ферми, внутрішньогосподарського кооперативу тощо), галузі чи господарства в цілому [69].

Витрати на заходи з підвищення родючості земель (зокрема, на гіпсування та вапнування ґрунтів), плануються та обліковуються як витрати майбутніх періодів і відносяться на собівартість сільськогосподарської продукції рівними частинами протягом сівозміни.

При здійсненні калькулювання собівартості продукції суттєву роль відіграє класифікація витрат за елементами (економічним змістом) і статтями калькуляції (характером виникнення й призначенням).

В аграрній галузі економіки групування витрат за економічними елементами здійснюється також і відповідно розрізняють однорідні витрати.

У П(С)БО 16 “Витрати” наведено регламентування порядку формування витрат від операційної діяльності за такими економічними елементами (додаток А):

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Вищенаведене групування є основним для всіх видів підприємств. Відповідно до групування витрат за економічними елементами можна визначити потребу в оборотних та необоротних активах, яка дозволить охарактеризувати скільки яких активів витрачено, незалежно де вони вироблені, на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат.

Проте, поділ витрат за елементами не дає можливості повністю задовольнити потребу в інформації про витрати [84]. Так, неможливо окремо визначити витрати, пов'язані з виробництвом і з управлінням та обслуговуванням виробництва. Компенсує ці недоліки групування витрат за калькуляційними статтями. Таке групування витрат дозволяє визначити спрямованість витрат, виявити місця їх виникнення, встановити їх роль, організувати контроль за витратами, їх аналіз, визначити якісні показники діяльності як об'єкта в цілому, так і окремих його ділянок, визначити напрями, в яких необхідно працювати над зменшенням витрат виробництва [93]. Ми згодні з думкою Орлова І.В., що на такому групуванні базується аналітичний та синтетичний облік витрат на виробництво, на його основі складають планову та звітну калькуляцію собівартості продукції [68, с. 223].

Проведені дослідження дали змогу обґрунтувати, що питання групування витрат за статтями вирішують у сучасних умовах самі підприємства. Але відповідно до кожної галузі діяльності мають застосовуватись однакова номенклатура статей, їх зміст, групування та їх розподіл для отримання однакових показників собівартості у плануванні, обліку та калькулюванні. Таким

чином, у разі невиконання даної вимоги щодо однаковості, можливе виникнення ситуації, яка призведе до неузгодженості планових показників із даними звітності підприємства у межах однієї галузі, і тим самим обмежить можливість їх аналізу.

Гарним обґрунтуванням вищенаведеної вимоги служить думка Гетьмана В.Г.. Суть даного дослідження полягає в тому, що для визначення науково-обґрунтованої номенклатури калькуляційних статей необхідно насамперед вирішити питання критеріїв виділення тих чи інших витрат в окрему статтю. Таким критерієм є: необхідність відображення виробничо-технологічних особливостей галузі; забезпечення економічного аналізу належною інформацією; однотипність витрат, що включаються в одну статтю [29, с. 75].

Головним критерієм виділення тих чи інших витрат у самостійну статтю є їх значення для формування собівартості продукції, яку виробляє підприємство цієї чи іншої галузі [44, 78]. Такі витрати мають у багатьох випадках значну питому вагу в загальній структурі собівартості та відображують галузеву специфіку формування собівартості, яка обумовлена технологією виробництва, характером виробленої продукції.

Отже, здійснені дослідження показали, що на практиці в сільськогосподарських підприємствах допускається певний так званий «відступ» від переліку статей витрат, які регламентовані Методичними рекомендаціями [100].

Варто зауважити, що групування виробничих витрат за калькуляційними статтями повинне мати єдину науково обґрунтовану та уніфіковану номенклатуру. Виділяючи окремі витрати в самостійні калькуляційні статті, необхідно врахувати доцільність такого виділення. Так, збільшення частки прямих витрат через розмежування комплексних витрат підвищує точність визначення собівартості продукції, що у ринкових умовах відіграє важливу роль при прийнятті рішень.

Для обліку витрат сільськогосподарських підприємств відповідно Методичних рекомендацій застосовують достатньо широку номенклатуру статей витрат [100]:

- витрати на оплату праці;
- витрати на закупівлю насіння і посадкового матеріалу;
- витрати на придбання паливо-мастильних матеріалів;
- витрати на придбання добрив;
- витрати на купівлю засобів захисту рослин та тварин;
- витрати на придбання корму;
- витрати на сировину і матеріали;
- витрати щодо плати робіт та послуг;
- витрати на ремонт необоротних активів;
- інші витрати на утримання основних засобів;
- інші витрати;
- непродуктивні витрати (в обліку);
- загальновиробничі витрати.

Як бачимо у даному переліку статей відсутня стаття “Відрахування на соціальні заходи”. Тут варто наголосити, що дану статтю можливо “забули” або навмисно не включили до переліку, пояснюючи тим, що відповідно до статистичної інформації більша частка сільськогосподарських підприємств які займаються овочівництвом знаходяться на спрощеній формі оподаткування, яка звільняє від сплати відрахувань на соціальні заходи, тому стаття вважається не актуальною.

Але як відомо з теорії обліку, відрахування на соціальні заходи прийнято прямо відносити на собівартість продукції, а це призводить до зниження достовірності і точності обчислення собівартості продукції. Тому ми вважаємо, що включення статті “Відрахування на соціальні заходи” до переліку статей є необхідним для точного і достовірного обчислення собівартості продукції.

Також варто охарактеризувати статтю “Добрива”, до якої включаються витрати на внесені в ґрунт під овочеві культури органічні, мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива. Відповідно Витрати на підготовку добрив, навантаження їх в транспортні засоби і розкидачі, вивезення в поле та

внесення в ґрунт списуються на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат і на дану статтю не включаються.

Проте, фермерські господарства протягом останніх років вносять менше мінеральних добрив, а більше – органічних. Дана ситуація пов'язана з тим, що органічні добрива, як правило, є продукт власного виробництва, а мінеральні – необхідно закуповувати. Підприємства АПК з низькою платоспроможністю не можуть забезпечити себе мінеральними добривами у повному обсязі. Органічні добрива, на відміну від мінеральних, не мають побічних реакцій, які шкідливо впливають на якість виробленої продукції. Також науково доведено, що мінеральні та органічні добрива мають різний корисний строк дії у ґрунті (табл. 1.1.). Також вартісна оцінка їх різна. Органічні добрива списують на виробництво по собівартості, а мінеральні – по купівельних цінах.

Таблиця 1.1

Термін дії у ґрунті мінеральних та органічних добрив

Вид добрив	Термін дії
Органічні (гній)	3-4 роки
Мінеральні: -азотні (аміачна селітра) -фосфорні (суперфосфат гранульований) -калійні (калій хлористий)	1 рік 1-2 роки 1 рік

Таким чином, пропонуємо здійснити поділ статті “Добрива” на статті “Добрива органічні” та “Добрива мінеральні”, що дозволить побудувати належну систему контролю за витрачанням добрив.

Також варто більш детально охарактеризувати статтю “Витрати на ремонт необоротних активів”. Дана стаття витрат включає суми на оплату працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів; вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання. Таким чином, на нашу думку, варто об’єднати дану статтю із статтею “Інші витрати на утримання основних засобів” і назвати “Витрати на утримання та ремонт основних засобів”.

Отже, відповідно до здійснених досліджень здійснено систематизацію статей витрат плодоовочевого виробництва у такому складі (додаток Б):

- витрати на оплату праці;
- витрати на соціальні заходи;
- насіння та посадковий матеріал;
- паливо та мастильні матеріали;
- добрива, в т.ч.:
- органічні;
- мінеральні;
- засоби захисту рослин;

- сировина та матеріали;
- роботи та послуги;
- витрати на утримання і ремонт основних засобів;
- інші витрати;
- непродуктивні витрати;
- загальновиробничі витрати.

Вищенаведений склад статей витрат дозволить побудувати належну систему управлінського обліку і контролю витрат виробництва в овочівництві.

Більшість економістів вважає необхідним здійснення класифікації витрат за економічними елементами і за статтями калькуляції [15, 24, 68, 88]. Разом з тим деякі з них вбачають можливість групування витрат тільки за статтями або за економічними елементами, посиляючись на надмірну трудомісткість їх обліку в подвійному розрізі.

Для розрахунку фінансового результату необхідно здійснити порівняння величини доходів з наявною сумою витрат звітного періоду. Для цього необхідно здійснити розмежування витрат, які включаються до звітного періоду. Відповідно до даного розмежування витрати поділяються на вичерпані та невичерпані.

Вичерпані витрати – це величина спожитої частки всіх витрат суб'єкта господарювання. До них насамперед відносять величину собівартості реалізованої продукції із включеними амортизаційними витратами. Під невичерпаними витратами розуміють витрати, які принесуть користь у майбутньому, але їх фінансування здійснене у звітному періоді. Кошти для фінансування невичерпних витрат включають вартість придбаних виробничих запасів, основних засобів, інших необоротних активів та факторів виробництва, які у звітному періоді ще не використовуються.

Отже, на основі даного дослідження, можемо стверджувати, що вичерпані витрати – це збільшення величини позикових коштів або зменшення величини майна для отримання доходу протягом звітного періоду. З іншого боку, невичерпані витрати – це збільшення суми позикових коштів або зменшення величини майна для отримання доходу чи іншої правомірної економічної вигоди в

майбутніх періодах. Таким чином, невичерпані витрати відображають в активній частині балансу балансу, а вичерпані – у звіті про сукупний дохід (фінансові результати).

Вичерпані витрати на продукцію відображаються у звіті про фінансові результати саме як собівартість реалізованої продукції, що визначається з урахуванням зміни залишків запасів (рис. 1.4.).

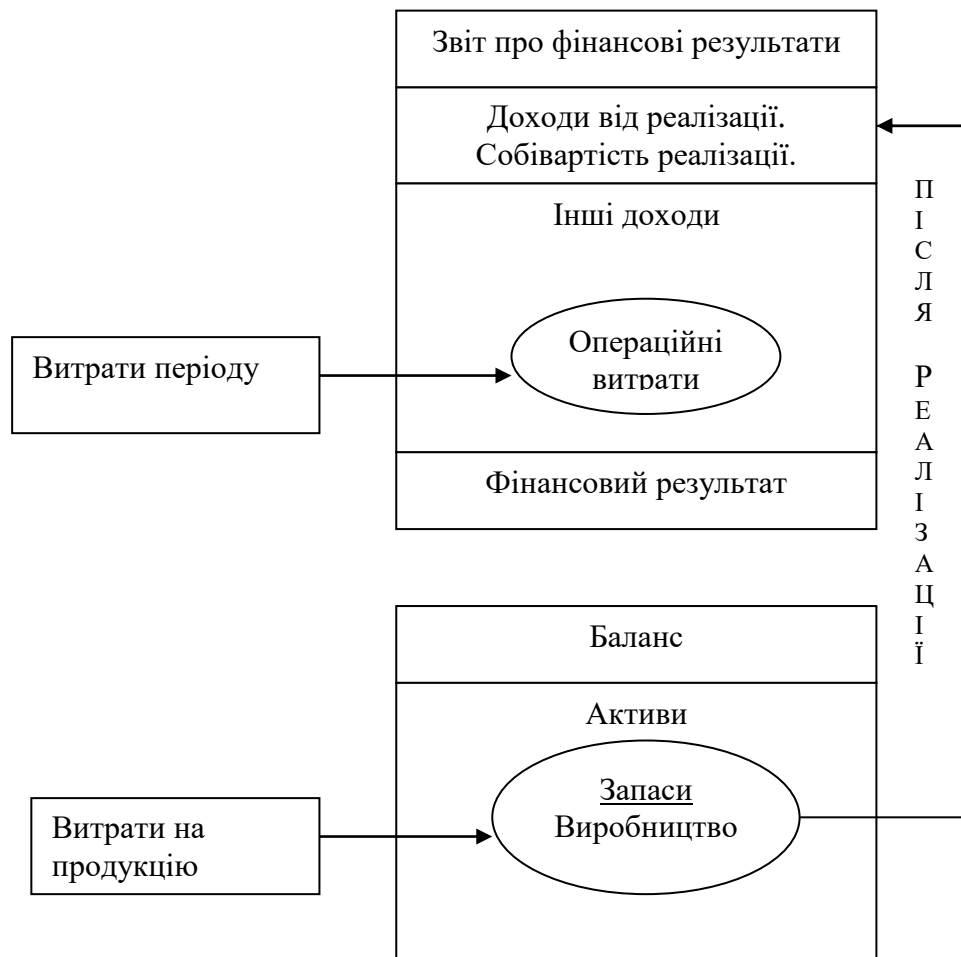


Рис. 1.4. Концепція витрат на продукцію та витрат періоду.

Як уже зазначалось, не всі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом або придбанням запасів. Тому для визначення собівартості продукції слід розрізняти витрати на продукцію та витрати періоду [100]. Витрати на продукцію – витрати, пов'язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати, пов'язані з виробничим споживанням факторів виробництва.

Витрати періоду – це витрати, що не включаються до собівартості запасів і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони здійснені (адміністративні, витрати на збут, інші операційні та надзвичайні витрати) .

На підприємствах виробничої сфери попередньо слід визначити собівартість готової продукції (у складі запасів). Для цього до розрахунку залучають дані про зміну залишків незавершеного виробництва (рис. 1.5.).

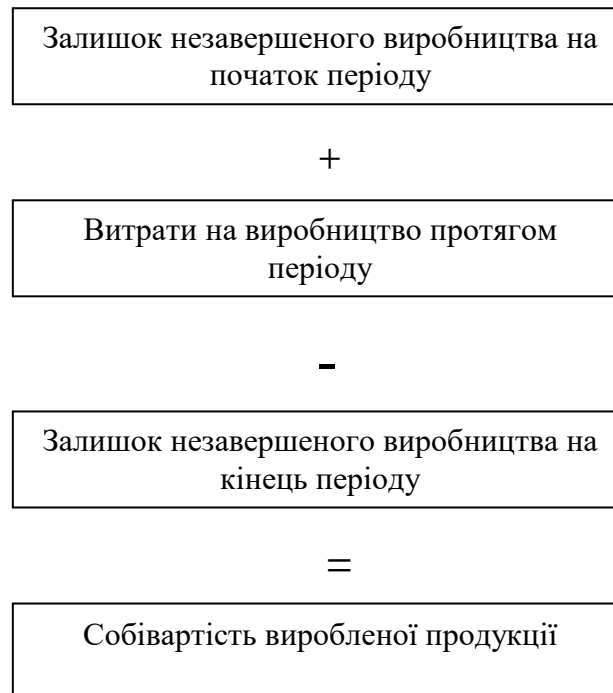


Рис. 1.5. Алгоритм розрахунку собівартості виробленої продукції.

Відповідно до даного алгоритму розрахунку собівартості, всі витрати в розрізі суміжних періодів можна поділити на чотири групи:

- витрати звітного періоду на продукцію цього ж періоду;
- витрати минулих періодів на продукцію звітного;
- витрати звітного періоду на продукцію майбутніх періодів;
- витрати минулих періодів на продукцію майбутніх.

Також розрізняють релевантні та нерелевантні витрати, які залежать від прийняття управлінського рішення щодо будь-якої господарської операції. Під релевантними витратами розуміють витрати, які можуть бути змінюватись

відповідно до прийняття управлінського рішення. Нерелевантні витрати – це витрати, які не залежать від прийняття управлінських рішень.

Відповідно до розгляду різних альтернативних варіантів рішень розрізняють дійсні (реальні) та можливі витрати (втррати).

Дійсні витрати – це витрачання конкретних ресурсів (грошей чи інших активів). Такі витрати знаходять своє реальне відображення в реєстрах бухгалтерського обліку в міру їх здійснення.

Можливі витрати – це вигода, яка втрачається коли вибір одного з варіантів альтернативного рішення вимагає відмовитись від доходу за іншими варіантами. Можливі витрати визначаються лише розрахунково-аналітичним шляхом і не знаходять свого відображення в облікових реєстрах. Загальну схему дійсних та можливих витрат складають релевантні витрати.

Для проведення оцінки роботи окремих підрозділів, керівників чи спеціалістів також розрізняють контрольовані та неконтрольовані витрати [85]. Під контрольованими витратами розуміють витрати, які менеджер може безпосередньо контролювати або значним чином впливати на них. Неконтрольовані – це витрати, на які менеджер не має жодного впливу чи контролю.

Отже, вищенаведені види витрат є об'єктом фінансового обліку. У фінансовому обліку вони відображаються в реєстрах та на рахунках як складова частина активів чи витрат, а інші види – об'єктом управлінського обліку, і використовуються при аналізі господарської діяльності, прогнозуванні чи виборі альтернативного рішення.

Висновки до розділу 1

1. Основним завданням обліку витрат виробництва є контроль виробничої діяльності та управління витратами для її здійснення. Ефективне управління витратами можливе при встановленні чіткого взаємозв'язку між величиною витрат і особами, які за них відповідають і їх контролюють. Важливе місце в управлінні витратами займає оперативно отримана інформація про витрати, що

дозволяє втручатись у виробничий потенціал і оптимізувати його. Відповідальність системи обліку цілям управління є основним принципом управління витратами.

2. Облік витрат на виробництво необхідно досліджувати, як процес відображення використання витрат та результатів минулої, теперішньої та майбутньої виробничої діяльності, відповідної моделі управління, орієнтованої на виконання основної мети підприємства. Дана система обліку буде відповідати основним завданням процесу управління собівартістю. Основним критерієм визначення точності при розрахунку собівартості продукції, за таких умов повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на той чи інший вид продукції.

3. Для різних груп споживачів, які приймають і вирішують різні завдання, повинні використовуватись цілком конкретні класифікаційні ознаки та види витрат, які б відповідали досягненню цих завдань. Вибір конкретного методу обліку витрат на підприємстві залежить від прийнятої структури управління та технології виробництва, адже окремі види витрат є об'єктом фінансового обліку, де вони відображаються в реєстрах та на рахунках як складова частина активів чи витрат, а інші види – об'єктом управлінського обліку, і використовуються при аналізі господарської діяльності, прогнозуванні чи виборі альтернативного рішення

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО СОБІВАРТІСТЬ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ В УПРАВЛІНСЬКОМУ ОБЛІКУ

2.1. Організація обліку виробництва продукції овочівництва у розрізі цілей та об'єктів управлінських рішень

Першочерговою інформацією, якою б мали бажання володіти внутрішні користувачі (керівники й засновники), є собівартість. Процес сільськогосподарського виробництва не може здійснюватися без спожитих і перенесених на продукцію виробничих ресурсів, що становлять витрати виробництва, які утворюють виробничу собівартість.

Собівартість – це один із найважливіших показників діяльності підприємства, оскільки він :

- комплексно характеризує рівень витрат усіх ресурсів підприємства, а таким чином і рівень технології та організації виробництва;
- є базою для визначення прибутковості підприємства;
- є вихідною базою для формування цінової політики підприємства.

Важливим моментом є те, що обсяг собівартості впливає на обсяг прибутку, тому з метою встановлення порядку визначення прибутку як бази оподаткування, держава регламентує склад витрат, що відносяться на собівартість [51]. Безпосередньо виробнича діяльність виражає головну мету підприємства - виробництво продукції, яка буде реалізована і одержаний дохід, який в свою чергу, залежить від собівартості продукції. Тому виникає потреба оптимізувати і удосконалити облікові процеси у виробництві для надання економічної інформації.

Виробничі процеси – другий етап виробництва. Характерною особливістю цього етапу, як центрального у виробничій системі, є формування витрат на виробництво продукції. Стан виробництва характеризується його ефективністю, психологічними параметрами, ступенем використання досягнень науково-

технічного прогресу, місцем працівника у виробничих процесах [96]. Обмеження ресурсів і досягнення запланованої ефективності потребують постійного співставлення витрат та отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про виробничі витрати необхідно повсякденно звіряти з даними майбутніх витрат, які залежать в більшості від впливу зовнішнього середовища. Крім того адміністрація з метою управління витратами і доходами спостерігає за ефективністю роботи кожного підрозділу, за отриманими результатами від виробництва кожного виду продукції.

Економічно обґрунтована класифікація виробничих витрат є основою організації обліку виробничої діяльності. У зв'язку з тим, що витрати є одним із важливих чинників, які впливають на весь виробничий процес, отже і класифікація є важливим інструментом з метою розуміння того, як на них впливати [53]. Поведінка витрат – це характер їх реагування на зміни в діяльності підприємства. Зміни в їх структурі (складі) та величині відбуваються під впливом цілком визначених дій і операцій, які мають місце в процесі господарської діяльності.

Нідлз Б. зазначив, що облікові системи повинні обслуговувати комплекс управлінських цілей, тому існують різні способи вимірювання і управління витратами [66]. Деякі автори виділяють три групи цілей: для оцінки запасів готової продукції; для прийняття рішень та для здійснення процесу контролю й регулювання. При цьому кожній із перерахованих цілей відповідають різні ознаки класифікації витрат. Так, Друрі К. виділяє наступні витрати згідно мети:

- для оцінки запасів готової продукції: виробничі і позавиробничі;
- з метою прийняття управлінських рішень: постійні і змінні, релевантні і нерелевантні, безповоротні і уявні, інкрементні і маржинальні;
- для здійснення процесу контролю: регулюючі і нерегулюючі, змінні і постійні [49]. Класифікація витрат за ознаками нами наведена на рис. 2.1.

Слід зазначити, що завдання системи управління залежать також від рівня управління та конкретних ситуацій, що виникають на підприємстві. Об'єктами обліку витрат виступають культура, вид тварин, виробничий підрозділ.

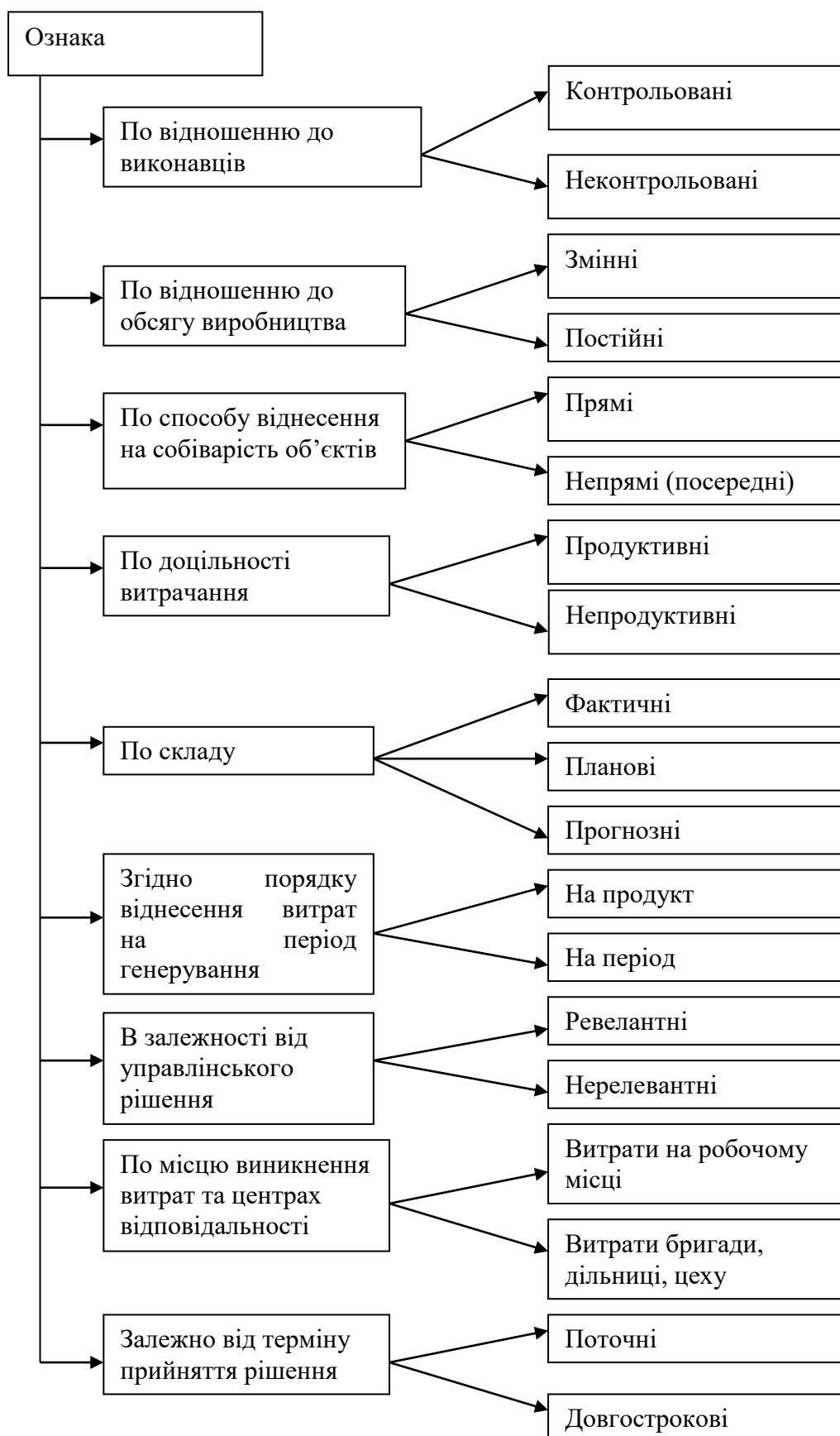


Рис. 2.1. Класифікація витрат за ознаками

Класифікація витрат здійснюється з метою здійснення контролю за діяльністю виконавців, оптимізації виробничого процесу та аналізу беззбитковості, визначення собівартості продукції, контролю за економічним використанням ресурсів, прогнозування та регулювання витрат, розрахунку окремих витрат і контролю за інвестиціями, визначення впливу управлінського рішення на величину витрат, здійснення контролю за відповідними особами по місцю виникнення витрат, визначення загальних витрат і цін на окремі вироби, рішення короткострокових та довгострокових завдань, вибору оптимального із сукупності альтернативних рішень, прийняття рішень щодо збільшення обсягу виробництва продукції (додаток В). Розглядаючи концепцію класифікації витрат (рис. 2.1.) підприємства, яке вирощує плодово-овочеву продукцію, слід, по-перше, визначити цілі (завдання), що виникають перед управлінцями і, по-друге, виділити об'єкти для їх реалізації.

Основні цілі овочівництва можна згрупувати наступним чином:

- 1) калькулювання собівартості виготовленої продукції овочівництва та визначення величини отриманого прибутку;
- 2) дослідження поведінки витрат та прийняття управлінських рішень;
- 3) планування (прогнозування), здійснення контролю та регулювання.

З метою встановлення об'єктів класифікації витрат на виробництво плодово-овочевих культур, необхідно врахувати, що результат управління витратами залежить від інтересів осіб, зайнятих в господарській діяльності. При цьому потребують оптимального поєднання правові можливості осіб, що приймають управлінські рішення, їх відповідальність за величину витрат з інтересами осіб, зайнятих в господарській діяльності.

Враховуючи зазначене, основні об'єкти можна поділити на дві групи:

- 1) права і відповідальність осіб, зайнятих в господарських процесах, що безпосередньо відповідають за величину витрат;
- 2) види витрат у відповідному групуванні.

Співвідношення між цілями й об'єктами в овочівництві подано у вигляді таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Організаційна матриця цілей та об'єктів прийняття управлінських рішень

Цілі управління виробництвом продукції овочівництва	Основні об'єкти прийняття управлінських рішень	
	1. Права й відповідальність осіб	2. Види витрат
Ц1. Калькулювання собівартості виготовленої продукції й визначення величини отриманого прибутку	Ц1/1. В розрізі агентів і кореспондентів (в процесі постачання, виробництва та реалізації)	Ц1/2. -основні і накладні; -прямі і непрямі (посередні); -витрати на продукт і на період минулі (спожиті) і неспожиті
Ц2. Дослідження поведінки витрат та прийняття управлінських рішень	Ц2/1. В розрізі рівнів управління (вертикальний рівень)	Ц2/2. -постійні й змінні; -релевантні й нерелевантні; -безповоротні й уявні; -граничні й середні
Ц3. Планування (прогнозування) здійснення контролю та регулювання	Ц3/1. В розрізі центрів відповідальності (горизонтальний рівень)	Ц3/2. - постійні й змінні; -контролюємі й неконтролюємі; -короткострокові й довгострокові; -нормовані й ненормовані; -фактичні, планові і прогнозні; -по центрам відповідальності; -на продукт і на період

Охарактеризуємо мету та об'єкти з урахуванням рівнів управління та відповідальних осіб.

Ц 1/1: мета – калькулювання і оцінка готового продукту та визначення величини прибутку; об'єкт – права і відповідальність за величину витрат.

Приведена класифікація передбачає, що за величиною витрат повинна стояти фізична або юридична особа, яка має відповідати за величину витрат. Цьому рівню класифікації відповідають наступні групи осіб:

- агенти – особи, що знаходяться в штаті підприємства, матеріально й адміністративно відповідальні особи;

- кореспонденти – фізичні особи, що знаходяться в штаті підприємства і юридичні особи, з якими підприємство підтримує ділові стосунки.

Досягнення вказаної мети досліджується в розрізі трьох основних процесів – постачання, виробництва та реалізації і вирішується в сфері фінансового обліку.

Ц 1/2: мета – калькулювання собівартості продукції та визначення величини прибутку. Об'єкти - види витрат. При цьому витрати групуються наступним чином:

- по відношенню до технологічного процесу (виходячи із економічного змісту) на основні та накладні;

- по способу перенесення вартості на собівартість продукції: прямі і непрямі;

- по відношенню до виробничого процесу: виробничі і позавиробничі;

- згідно порядку віднесення витрат на період генерування прибутку: на продукт, на період.

Визначення собівартості продукції можна здійснити по повній собівартості і по неповній (обмеженій) собівартості. Метою калькуляції по повних витратах є розподіл всіх витрат на виробництво на конкретні види продукції [86]. Прямі витрати без особливих труднощів можуть бути розподілені по видах продукції, проблеми виникають по відношенню до посередніх (непрямих) витрат. Система обліку по повних витратах передбачає віднесення непрямих (посередніх) витрат на види продукції. Причому розподіл посередніх витрат по окремих видах продукції може бути здійснений лише приблизно. Проблема міститься в тому, на скільки точною є оцінка витрат на ту чи іншу продукцію з точки зору розвитку бізнесу.

Прямі витрати можуть бути ідентифіковані з конкретними видами продукції, однак непрямі (накладні) – не можуть. Отже, будь-який розподіл непрямих витрат на продукцію при визначенні повної собівартості є основною причиною для накопичення помилок. Звідси випливає висновок: при порівнянні

собівартості реалізованої продукції необхідно приймати до уваги лише прямі витрати на виробництво продукції. Цей підхід називається маржинальним. Він дозволяє визначити собівартість за змінними витратами.

У практиці калькулювання собівартості продукції досить часто застосовують групування витрат на прямі і непрямі. При цьому слід зазначити, що чим ширше використовується принцип максимальної локалізації витрат, тобто прямого віднесення їх на собівартість окремих видів продукції тим більше забезпечується достовірність і точність в обчисленні собівартості продукції. Також варто зауважити, що достовірне і точне обчислення собівартості продукції виконується при меншому використанні прийомів непрямого розподілу витрат між окремими видами продукції (так як це неминуче веде до перекручувань в калькулюванні собівартості продукції) [72]. Якщо виникає необхідність застосування непрямих способів розподілу, то варто використовувати такі способи, при застосуванні яких отримаємо мінімальний перерозподіл, проте забезпечимо найбільшу точність в калькулюванні собівартості виробів.

З метою калькулювання собівартості продукції важливим є групування на виробничі та позавиробничі витрати. Виробничі витрати безпосередньо пов'язані з виробничим процесом – перетворенням сировини і матеріалів в готову продукцію за допомогою праці при використанні виробничого обладнання. Склад виробничих витрат визначається законодавчими актами, позавиробничі витрати, як правило, складаються із маркетингових витрат, витрат, пов'язаних із реалізацією продукції та адміністративних витрат. Перелічені види витрат є накладними, так як вони не відносяться до виготовленого продукту.

Для визначення собівартості продукції й отриманого прибутку слід розрізняти минулі (спожиті) і неспожиті витрати (рис. 2.2.).

Якщо підприємство придбало ресурси (матеріальні цінності, основні фонди), які ще не використані, але є в наявності, то вони відносяться до неспожитих витрат, так як вони ще повинні принести дохід в майбутньому. Якщо ресурси використані в процесі виробничої діяльності для отримання доходу, то вони тим самим втратили здатність в майбутньому принести дохід, отже вони

переходять в розряд спожитих (минулих) витрат. При цьому минулі витрати порівнюються з доходом отриманим від продажу продукції для визначення прибутку. Витрати минулі розглядаються як засоби використані для отримання доходу.

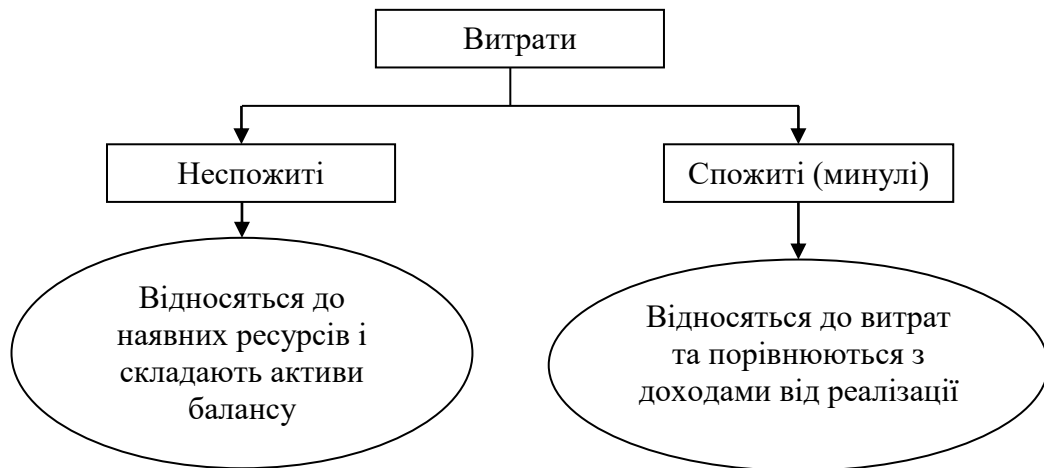


Рис. 2.2. Порядок класифікації витрат для визначення прибутку.

Ц 2/1: Мета – дослідження поведінки витрат та прийняття управлінських рішень. Об'єкт - права і відповідальність осіб в розрізі вертикальних рівнів управління.

На відміну від Ц 1/1 в центрі цієї класифікації знаходяться не права і відповідальність осіб, що взаємодіють з підприємством в розрізі процесів постачання, виробництва і збуту, а дослідження поведінки витрат та прийняття управлінських рішень в розрізі рівнів управління (вищого, середнього, нижчого). В основі Ц 2-1) лежать вертикальні зв'язки, що характеризують права і відповідальність керівників різних рівнів управління за прийняті ними рішення.

Ц 2/2: Мета – дослідження поведінки витрат і прийняття управлінських рішень. Об'єкти – види витрат згруповані по наступним ознакам:

- по відношенню до обсягу виробництва: постійні й змінні;
- в залежності від прийняття рішень: релевантні й нерелевантні;
- в залежності від того, враховують чи не враховують їх при прийнятті рішень: безповоротні й уявні.

Безповоротні витрати не враховують при прийнятті рішень, а уявні, навпаки, враховують.

Величина безповоротних витрат не може бути змінена ніяким майбутнім рішенням. Прикладом безповоротних витрат може бути вартість раніше придбаних ресурсів, при цьому вибір будь-якої альтернативи не може вплинути на суму даних витрат; витрати на придбання матеріальних ресурсів, потреба в яких відпала; залишкова вартість раніше придбаного обладнання.

Уявні витрати характеризують втрачену можливість, коли вибір альтернативного рішення вимагає відмови від іншого. Цей вид витрат використовується лише в разі обмеження ресурсів.

Важливим при прийнятті рішень є також інкрементні та маржинальні витрати й доходи, що мають місце в разі виготовлення та продажу додаткової групи продукції.

Маржинальні (граничні) витрати й доходи – додаткові витрати (доходи) на 1 одиницю продукції.

Середні витрати – це загальні витрати на виробництво додаткової групи продукції, поділені на загальну кількість одиниць продукції.

Своєчасне забезпечення групування витрат ґрунтується на деяких методичних особливостях, обумовлених низкою обставин, а саме:

1) неоднаковою залежністю від обсягу виробництва: прямі витрати є в основному змінними (але не завжди), отже залежать від обсягу виробництва продукції; непрямі не мають такої залежності, тому є в основному постійними або умовно-постійними;

2) наявністю різних способів включення окремих видів продукції: прямі витрати (сировина, основні матеріали, основна заробітна плата виробничих робітників), пов'язані з виробництвом конкретних видів продукції, а тому можуть бути прямо і безпосередньо включені в собівартість; непрямі (посередні) витрати пов'язані з виробництвом декількох видів продукції (витрати по утриманню і експлуатації машин і обладнання, загальновиробничі та загальногосподарські

витрати) включаються в собівартість продукції за допомогою спеціальних методів, рекомендованих ПСБО-16 "Витрати";

3) не однаковим економічним змістом витрат: прямі витрати виступають як основа виготовляємої продукції, а непрямі – як результат процесу управління і обслуговування виробництвом.

Перераховані обставини вносять суттєву різницю в планування, нормування і лімітування прямих і посередніх витрат, тому це слід враховувати при управлінні витратами. Взаємозв'язок різних видів витрат можна показати за допомогою схеми (рис. 2.3.).

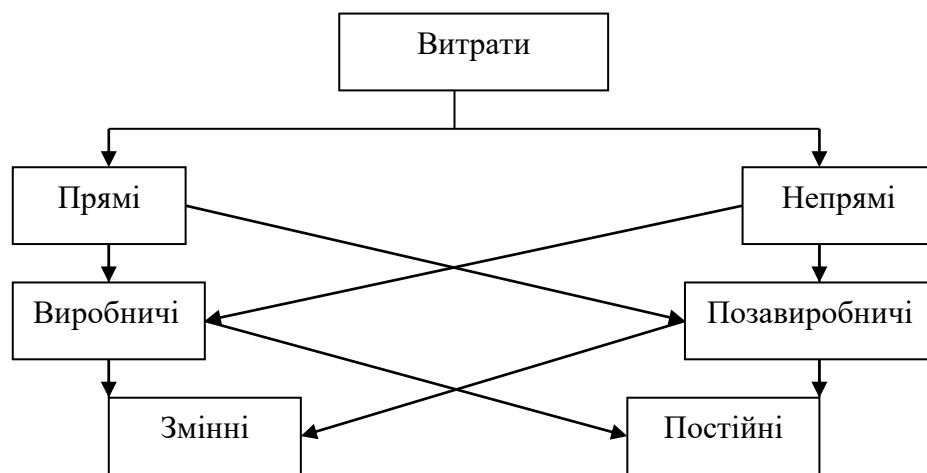


Рис. 2.3. Взаємозв'язок різних видів витрат.

З метою прийняття управлінських рішень важливо правильно визначити, до якого виду відносяться витрати – до прямих чи непрямих. Прямими вважаються витрати, які можна віднести безпосередньо на відповідний об'єкт витрат або які розподіляються між об'єктами витрат пропорційно до бази, з якою ці витрати знаходяться в близькій залежності. Це питання вирішується для кожного підприємства конкретно.

Існують 4 можливі комбінації витрат:

- 1) прямі і змінні: сировина, основна заробітна плата виробничих робітників;
- 2) прямі і постійні: амортизація;
- 3) непрямі й змінні: витрати на електроенергію;

4) непрямі й постійні: оренда.

Це пояснюється тим, що деякі непрямі витрати можуть змінюватись в залежності від обсягу виробництва, не дивлячись на те, що дані витрати не пов'язані з конкретними одиницями продукції. З іншої сторони, деякі постійні витрати безпосередньо пов'язані з конкретною продукцією. При бажанні можна визначити практично будь-які витрати на всі операції, однак при цьому слід дотримуватись принципу “отримана інформація повинна повністю виправдовувати витрачені зусилля”.

Ц 3/1: Мета – для планування, контролю й регулювання. Об'єкт – права і відповідальність осіб, що приймають участь в господарських процесах.

В центрі цієї класифікації витрат знаходиться планування (прогнозування), контроль і регулювання в розрізі центрів відповідальності. В основі цієї класифікації, по-перше, стоїть підприємство і, по-друге, - підрозділи, що здійснюють господарську діяльність і отримують результати. В основі Ц 3/1 знаходяться горизонтальні зв'язки та реалізуються права й відповідальність керівників структурних підрозділів.

Ц 3/2: Мета – для планування (прогнозування), контролю й регулювання. Об'єкт – витрати наступних ознак класифікації:

- в залежності від обсягу виробництва: постійні, змінні;
- по можливості впливу менеджера на витрати: підконтрольні, невідконтрольні;
- в залежності від термінів, до яких відносяться приймаємі рішення: короткострокові й довгострокові;
- по відношенню до діючих норм: нормовані й ненормовані.

Важливою класифікаційною ознакою є поділ витрат в залежності від термінів, до яких відносяться прийняті рішення. Основними видами таких витрат є короткострокові і довгострокові витрати [8]. Значимість цього виду витрат пояснюється тим, що за тривалий період своєї діяльності підприємство може змінити масштаби виробництва: придбати додаткове обладнання, розширити штат співробітників, збільшити площі.

В довгостроковій перспективі навіть “постійні” витрати є змінними. Чим більше підприємство, тим більше випуск продукції в 1 одиницю часу, тим більша частка її на ринку. В результаті зменшуються постійні витрати й підприємство може зменшити ціну на свою продукцію або отримати більший валовий прибуток на 1 одиницю реалізованої продукції, в результаті чого виробник отримує більші конкретні переваги.

Класифікація витрат в залежності від обсягу виробництва (реалізації) також є важливою для здійснення контролю та регулювання виробництва.

Подальшою тенденцією розвитку теорії обліку витрат і їх класифікації стала розробка систем, що допомагали не лише визначити витрати, але і більш повно контролювати використання ресурсів. До неї слід віднести концепцію “центрів відповідальності”, сформульовану Нідлзом Б. [66]. Їх розмір залежить від цілей і завдань, поставлених керівником з метою контролю за витратами. При цьому чим більше розмір центру відповідальності, тим вище рівень відповідальності керівника.

Така класифікація витрат вимагала нового підходу і організації збору і групування даних, в результаті чого були створені центри відповідальності нижчої, середньої та вищої ланок, значну увагу, яким приділило багато вчених-економістів [65, 73, 89]. Цей підхід характеризується наступними моментами:

- 1) як правило, витрати вищої ланки складаються із витрат нижчої, середньої і досліджуваної ланки управління;
- 2) визначення для кожного центру відповідальності стандартних прямих витрат на матеріали й витрати праці та кошторису (бюджету) для накладних витрат;
- 3) складання звітності про витрати кожного центру відповідальності для вищого рівня управління. При цьому в звіті відбиваються не лише понесені витрати, але конкретно вказується хто несе за них відповідальність в межах центру витрат відповідного рівня управління. Звіт центру витрат (зони відповідальності), безпосередньо пов'язаний з поділом витрат на контрольовані та неконтрольовані, так як кожний центр відповідальності відповідає й звітує перед

вищестоящим рівнем управління за відхилення контрольованих ними прямих трудових або матеріальних витрат і кошторисів накладних витрат (рис. 2.4.).

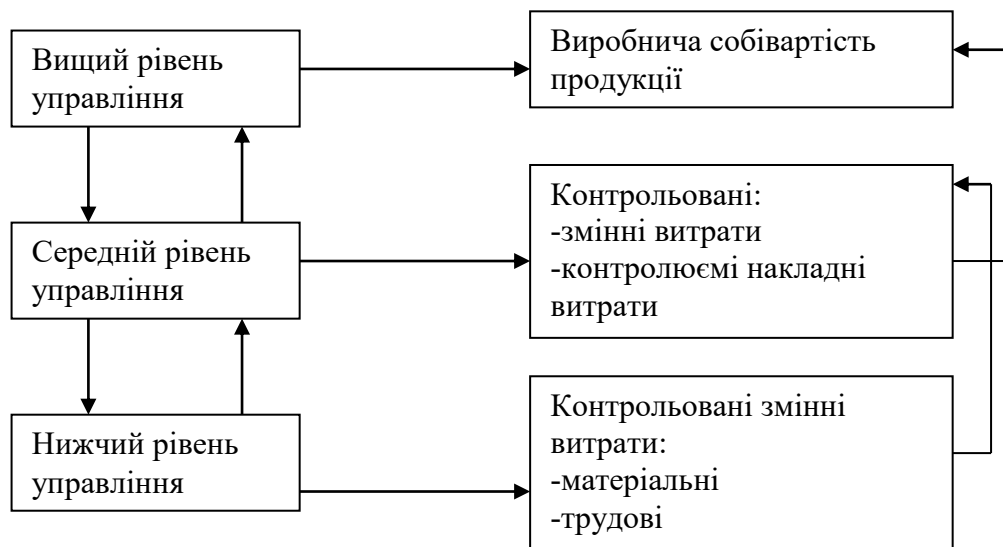


Рис. 2.4. Взаємозв'язок і підзвітність різних рівнів управління по контролю витрат.

Така класифікація виробничих витрат пов'язана зі змінами, які відбуваються в обліку на підприємствах, викликаними удосконаленням управління витратами. При цьому особлива увага приділяється рівню контрольованих витрат, тобто витратам, величина яких залежить від досліджуваного центру відповідальності в даний відрізок часу. Однак не всі витрати можуть бути проконтрольованими, так як вони контролюються на різних рівнях управління. На практиці частина витрат є неконтрольованою на одному рівні відповідальності, але може виявитись контрольованою на іншому (як правило, більш високому). Так, податки є неконтрольованими статтями витрат на рівні робітника і контрольованими - на рівні керівника. Поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані ускладнюється тим, що контроль за певними витратами здійснюється одночасно двома або декількома центрами відповідальності.

На великому підприємстві вищий рівень управління представляє директор підприємства, середній рівень управління – інженерна група (агроном, ветеринар, бухгалтер, зоотехнік, механік тощо), нижчий рівень управління представлений ланкою, бригадою. Фермерське (мале) підприємство за своєю структурою

об'єднує всі три рівні управління в одній особі. Фермер сам повинен контролювати витрати, вихід продукції, собівартість продукції та визначати свій дохід

Отже, підконтрольними є витрати на величину яких може впливати суттєво управлінський персонал. Навпаки величина неконтрольованих витрат не залежить від управлінського персоналу. В ідеалі система контролю повинна або включати всі контрольовані витрати, або розмежовувати їх у виконавчому звіті.

Відповідно до Методичних рекомендацій з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств наведено перелік об'єктів планування та обліку по виробництву продукції рослинництва [100]. Для досліджуваного підприємства виділяють такі групи об'єктів.

Перша група містить такі об'єкти:

- технічні культури;
- овочеві культури (при вирощуванні овочевих культур окремо обліковують тепличне господарство: теплиці зимові, теплиці весняні, парники);
- багаторічні насадження (плодові, ягідні культури та виноградники);
- квітникарство.

До другої групи відносять об'єкти обліку витрат під урожай майбутнього року є сільськогосподарські роботи або культури, які дадуть урожай у наступному році. Незавершене виробництво у рослинництві (витрати під урожай майбутнього року) включає: посів овочевих культур на зиму, підняття зябу, лушення стерні (без зяблевої оранки), внесення органічних добрив, внесення мінеральних добрив, снігозатримання (у четвертому кварталі), догляд за багаторічними рослинами висадки минулих років і т.д.

Обліковані витрати на аналітичних рахунках даної групи залишаються на кінець року в незавершеному виробництві. В наступному році їх розподіляють на об'єкти першої групи пропорційно до площ посіву, фактично зайнятих конкретними сільськогосподарськими культурами.

Третя група містить витрати, що розподіляються протягом року, їх обліковують на окремих аналітичних рахунках, а в кінці року розподіляють по об'єктах обліку. До таких витрат відносяться: амортизаційні відрахування по основних засобах, що використовуються в рослинництві, які підлягають розподілу; ремонт основних засобів, що використовуються в рослинництві, який підлягає розподілу; витрати по зрошенню, які підлягають розподілу; витрати по осушенню, які підлягають розподілу.

По перелічених об'єктах відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких обліковують витрати за встановленими статтями. Їх розподіляють в кінці року по об'єктах обліку першої і другої груп.

Витрати на зрошення та осушення можуть бути обліковані в другій або третій групах, що залежить від характеру проведених витрат: по другій групі як незавершене виробництво, що переходить на наступний рік; по третій групі – витрати поточного року, що розподіляються.

Четверта група містить витрати обліковують на окремих аналітичних рахунках: збирання та складування, мінерально-азотна обробка та інші. Обліковують такі витрати по окремих об'єктах з метою більш точної конкретизація витрат по овочівництву. В кінці року по таких об'єктах обліку розподіляють витрати на аналітичних рахунки об'єктів першої групи.

Отже, відповідно до проведених досліджень можна зробити такі висновки:

- головним аспектом, що впливає на класифікацію витрат в системі управлінського обліку, є встановлення взаємозв'язку між величиною витрат і відповідними управлінськими рішеннями;
- кількість ознак класифікації витрат та їх видів може бути рівно такою, скільки виникає в діяльності підприємства виробничих ситуацій.

Таким чином, дана класифікація дозволить те тільки здійснювати розподіл витрати по підрозділах, функціях, центрах відповідальності, видах діяльності, виробках, територіях, періодах, а здійснювати розрахунок фактичної собівартості і порівнювати її з очікуваною та стандартною, а також вирішувати суто управлінські завдання: прогнозувати майбутні стандартні й бажані результати,

виявляти альтернативні витрати, створювати проекти управлінських рішень, пов'язані з регулюванням витрат, які вирішуються в системі управлінського обліку.

2.2. Вибір методів обліку витрат та обчислення собівартості продукції в овочівництві

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

Як зазначає Карпова Т.П.: “Однією з особливостей практичного розвитку системи бухгалтерського обліку, що спостерігалася протягом другої половини минулого століття в Україні була послаблена увага до методології... Недостатньою була також орієнтація обліку до вимог менеджменту” [41, с.28].

Нечітке розмежування об'єктів і методів обліку, а також невизначеність щодо об'єктів калькулювання собівартості і їх зв'язку з об'єктами обліку витрат привели до дискусії про методи обліку витрат, яка велась довгий час і практично незавершена і сьогодні [8; 12; 72; 81]. До того ж, хоч ми постійно користуємося терміном “метод обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції”, ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі немає будь-якого остаточного визначення цього поняття.

Партин Г.О. виділяє окремо методи обліку витрат та способи калькулювання собівартості продукції, хоча й не наводить визначення ні методу обліку витрат, ні способу калькулювання [72].

Швець В.Г. дає таке визначення методу обліку витрат і не відокремлює його від методу калькулювання - єдиний процес дослідження витрат підприємств конкретного типу на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, аналізу, контролю та визначення собівартості виробів та робіт [97].

Чебанова Н.В. ототожнює метод обліку витрат і метод калькулювання і розуміє під ним конкретний порядок групування витрат на виробництво у

відповідності з конкретним носієм витрат (окремим замовленням, видам продукції), що визначається в залежності від організації виробництва, характеру продукції, технології її виготовлення, наявності або відсутності використання одних й тих самих комплектуючих при виготовленні різних видів продукції [93].

Ф.Ф. Бутинець метод обліку виробничих витрат визначає, як пізнання витрат по окремим виробам, групам виробів, переділам, замовленням, роботам [81].

Мэт'юс М.Р. під методом обліку витрат і калькулювання собівартості пропонує розуміти “сукупність прийомів організації документування і відображення виробничих витрат, що забезпечують визначення фактичної собівартості продукції і необхідну інформацію для контролю за процесом формування собівартості продукції” [64, с. 291]. Але в даному визначенні, на наш погляд, більше значення надається процесу обліку витрат, що і розглядається як база калькулювання.

Деякі фахівці вважають, що облік витрат і калькулювання варто розглядати відокремлено, а тому, виходячи з цього, вони визначають методи обліку витрат і калькулювання. Так, В.Ф. Палій вважає, що методи обліку витрат і калькулювання – це “різні методи, що виконують зовсім різні функції” [71, с. 196]. Ця думка склалася в результаті групування та аналізу різних точок зору на взаємозв'язок методів обліку витрат та методів калькулювання. Відповідно цій позиції об'єктивною основою окремого існування обліку витрат та калькулювання є єдність виробничого споживання та виробництва готового продукту: “Витрати на виробництво спочатку виступають як виробниче споживання і повинні бути вивчені відповідними їх природі адекватним методами. Лише отримавши із виробництва готовий продукт, створений в результаті виробничого процесу, ми можемо вивчити величину витрат на його виробництво, тобто собівартість продукту. Інший аспект вивчення витрат, інші й методи такого вивчення” [71, с. 78]. Метод обліку витрат, на думку В.Ф. Палія, “повинен характеризувати з необхідною повнотою і деталізацією процес їх виникнення і хід формування в конкретному виробничому процесі. Калькуляція

продукту – це один із кінцевих результатів обліку витрат на виробництво” [118, с. 196], а метод калькулювання це “сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об’єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць” [71, с. 223]. З одного боку, В.Ф. Палій послідовно підкреслює відмінності обліку витрат і калькулювання, а отже, й їх методів, з іншого – не дає чіткого визначення методу обліку витрат, а сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об’єктами включає у визначення методу калькулювання.

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

Група вчених класифікує існуючі методи обліку по різних ознаках:

- по об’єктах обліку (облік за видами витрат, по центрах відповідальності, диференційований по базах розподілу затрат);
- по повноті включення затрат в собівартість (облік по повній та неповній собівартості);
- по інтерпретації поняття витрат (облік по фактичній, нормативній, плановій собівартості);
- по характеру даних (дані про минуле, сучасне, майбутнє та дані для контролю, оперативного управління, планування) [4, с.47].

Під обліком витрат розуміють певний складний, багатогранний процес, що забезпечує досягнення різноманітних цілей. А це обґрунтовує, що визначення методу обліку витрат, на наш погляд, практично неможливо. Облік витрат є однією з ділянок бухгалтерського обліку, а звідси неможливо представити його без використання елементів методу бухгалтерського обліку, особливо таких, як документування, інвентаризація, рахунки і подвійний запис, оцінка і калькулювання, баланс та звітність.

Таким чином, під калькулюванням розуміють один із методів обліку витрат. Сутність і види методів обліку витрат варто охарактеризувати з позиції досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання. Вирішення більшості завдань обліку витрат забезпечується шляхом групування інформації, отриманої на етапі

документування. Так, наприклад, для групування витрат за будь-яким структурним підрозділом (цехом, відділом, ділянкою), необхідно, щоб у первинних документах був зафіксований факт віднесення витрат на підрозділ, тобто була певна ознака, за якою можна виділити витрати із загальної їх сукупності.

Всередині підрозділу витрати можна розмежувати на контрольовані і неконтрольовані тощо. Такі групування забезпечують в основному контрольні функції. Визначення собівартості виробу певною мірою також можна розглядати як деяке групування витрат, але, як правило, крім власне групування необхідно виконати і певну сукупність розрахункових процедур, тобто вирішення даного завдання передбачає наявність спеціальних методів обробки вихідної інформації про витрати – методів калькулювання.

В галузі овочівництва облік повинен ґрунтуватися на методах, що тісно пов'язані із специфічними галузевими особливостями, при цьому потрібно звернути увагу на оцінку рентабельності виробництва продукції та оцінку діяльності підрозділів.

У даних умовах орієнтація обліку на управління якістю продукції є досить важливою. Дана ситуація є наслідком використання нефінансової інформації. Як зазначає Нідлз Б.: “Часто важко оцінити у вартісному виразі всі елементи рішення. Факти, які представлені за допомогою вартісного вимірника, умовно можна класифікувати як якісні фактори. Дуже важливо, щоб якісні показники враховувались керівництвом в процесі прийняття рішень, інакше існує ризик прийняття невірної рішення” [66, с.312].

Для цього необхідно розширити інформаційну систему управлінського обліку реєстрацією наступних фактів: терміни поставки готової продукції на ринок (клієнтам), рівень задоволення потреб споживачів та ін. Досить суттєве значення належить лабораторному аналізу щодо якості продукції. Дані фактори допоможуть досягти високих показників якості продукції в процесі виробництва і будуть виступати мотивуючим фактором в подальшому покращенні якісних показників.

Безсумнівним є те, що трудові ресурси мають не абиякий вплив на рівень витрат. Традиційний бухгалтерський облік не пристосований до фіксації та оцінки стану трудових ресурсів. Лише врахування людських факторів (рівень підготовки працівників, їх кваліфікація, моральний стан, поведінка) на рівні з матеріальними активами, може призвести до позитивної оцінки роботи як керівника, так і підприємства в цілому [95]. Доцільним є на мікрорівні застосовувати елементи так званого креативного (творчого) обліку, який дає змогу, при наявному спектрі альтернативних рішень, сприяти гнучкості управлінської діяльності.

Дослідження показали, що, незважаючи на різноманіття комбінацій методів (рис. 2.5.), більшість вітчизняних економістів виділяють, як правило, наступні: позамовний, попередільний і нормативний [27; 69; 55]. У закордонній літературі також насамперед згадуються позамовний і попроцесний методи.

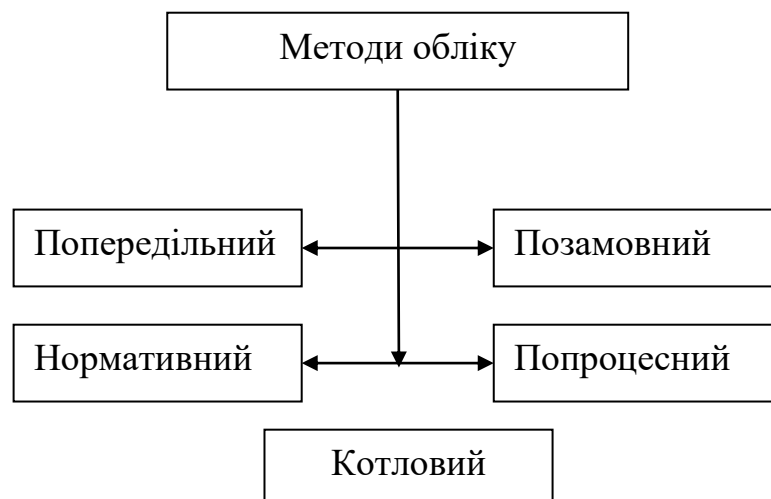


Рис. 2.5. Класифікація основних методів обліку витрат і калькулювання.

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

стадії), то нормативний метод не може застосовуватися відокремлено від будь-якого з цих трьох методів. Невипадково в класифікації методів калькулювання Партина Г.О. виділені однопередільно-нормативний, попередільно-нормативний і позамовно-нормативний методи [72].

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

Котловий, або, як його ще називають, знеособлений метод калькулювання не є сукупністю прийомів і способів обліку собівартості, а є породженням недоліків в організації калькуляційного обліку, свідчить про відсутність на підприємстві будь-яких методів калькулювання.

Деякі методи калькулювання, виділені в самостійні рубрики, як, наприклад, поопераційний, пофазний, попроцесний, напевне є різними найменуваннями одного і того ж методу.

Найчастіше виділяють позамовний та попередільний методи, розуміючи їх як методи калькулювання (але при цьому передбачається і відповідна організація обліку витрат). Особливості позамовного та попередільного методів наведені на рис. 2.6.

У закордонній літературі розглядаються позамовний та попроцесний методи, при цьому “попроцесний використовується там, де протягом тривалого часу масова продукція проходить обробку за декількома стадіями, що називаються переділами”. Тобто, поняття попроцесного калькулювання в зарубіжній літературі близьке за змістом до поняття попередільного у вітчизняній.

Процес виробництва готової продукції овочівництва складається із певної послідовності технологічних операцій (наприклад – передпосівний обробіток ґрунту, посів, догляд за посівами, збирання врожаю, транспортування продукції та обробка врожаю) що є характерною особливістю досліджуваного підприємства.



Рис. 2.6. Особливості позамовного та попередільного методів.

Цей фактор, на нашу думку, зумовлює необхідність застосування попроцесного методу обліку витрат. До особливостей вищезгаданого методу відносять :

- накопичення виробничих витрат за структурними підрозділами відповідно до проведених робіт ;
- відкриття окремих аналітичних рахунків по незавершеному виробництву в кожному структурному підрозділі;
- списання витрат за календарний період.

За допомогою цього методу собівартість обчислюється шляхом підсумовування загального об'єму витрат за технологічними процесами, за

об'єктами обліку виробництва. При попроцесному методі витрати спочатку обліковують за процесами загалом, а потім визначається собівартість окремих видів продукції (за статтями витрат). Як вважають облікові працівники досліджуваних господарств, попроцесний метод найбільш точно забезпечує обчислення собівартості продукції, а також забезпечує інформацією, що необхідна для управління виробничими процесами. Таким чином, за допомогою попроцесного методу є можливим своєчасне регулювання виробничих процесів, а отже, контроль і аналіз витрат з метою досягнення максимальної ефективності.

Проте, не можна обмежуватися використанням лише попроцесного методу, адже на плодово-овочевому господарстві мають місце різні методи обліку. Ступінь їх використання обумовлюється специфікою та структурою виробництва продукції.

Так, частина власної продукції використовується для подальшого процесу виробництва, тому проявляються елементи напівфабрикатного варіанту обліку.

При використанні обліку виробничих витрат за замовленнями в рослинницькій галузі, замовленням може виступати виробництво плодово-овочевих культур за їх біологічним різноманіттям.

У вітчизняній літературі особлива увага приділялася нормативному методу. Теоретичним проблемам і питанням практичної реалізації цього методу присвячені спеціальні дослідження.

Так, Кутер М.І. [52] вважає застосування нормативного методу в сільському господарстві більш доцільним, ніж в інших галузях народного господарства з місячним циклом виробництва. “При тривалому калькуляційному періоді особливо важливо знати вже в ході виробництва відхилення від норм, їх причин та винуватців.

Застосування нормативного методу дозволяє економічній службі підприємства одержувати точні відомості про збої на виробництві і разом з керівником та відповідальними спеціалістами приймати необхідні заходи по їх усуненню”.

Основою застосування нормативного методу полягає не в самому факті оперативності виявлення відхилень, а у застосуванні системи управління за відхиленнями. Формування облікової інформації про витрати на виробництво і калькулювання собівартості продукції відіграє значну роль у процесі прийняття управлінських рішень, тому необхідно створення такої облікової системи, що забезпечила б одержання своєчасної, корисної й достатньої для управління інформації [3]. Нормативний метод виконує дві взаємопов'язані функції: функцію контролю за витратами в процесі виробництва і функцію зведеного обліку і калькулювання собівартості продукції. На нашу думку, найважливіша функція нормативного методу – оперативний контроль за витратами в процесі виробництва, облік нормативних витрат не виключає обліку фактичних витрат.

В багатьох літературних джерелах, офіційних і інструктивних матеріалах, нормативний метод визначається лише як метод обліку витрат та калькулювання собівартості, і його реалізація пов'язується із сферою праці облікового персоналу [20, 36, 91]. На наш погляд, саме такі підходи в певній мірі зумовили і формальний характер впровадження цього методу, тому що його реалізація охоплює не тільки і не стільки процедури, але й планування, організацію виробництва, а також оперативне управління процесом формування собівартості на базі оперативної інформації про відхилення від норм. В умовах структуризації облікової системи, з нашого погляду, є доцільним створення на підприємствах єдиної обліково-економічної служби або відділу виробничого обліку.

Впровадження нормативного обліку пов'язано з налагодженим нормативним господарством і контроль відповідності витрат нормам може здійснюватися не лише із застосуванням нормативного методу обліку, але за таким варіантом він буде менш дієвим, тому що він буде відображувати результати по закінченню періоду.

За умови застосування нормативного методу необхідно вирішити питання щодо обліку відхилень, а саме: 1) організація поточного обліку відхилень від діючих норм витрат; 2) спосіб накопичення відхилень за центрами відповідальності; 3) визначити методику розрахунку долі відхилень, що падають

на калькуляційну одиницю. Більш поширеними є такі методи обліку відхилень від норм: документування; інвентарний метод; метод техніко-економічних розрахунків або індексний чи коефіцієнтний.

В умовах централізованої економіки нормативний метод не був затребуваний на практиці, навіть, незважаючи на численні спроби примусового його впровадження. Умови нестійкості економічного середовища ускладнюють застосування його і в даний момент. Але в умовах стабілізації і розвитку ринкових відносин нормативний метод буде необхідним підприємствам, які займаються виробництвом плодово-овочевих культур, для ефективного управління своїми ресурсами, забезпечення конкурентоздатності.

Застосування класичного варіанту нормативного обліку є виправданим у високоорганізованому виробництві при технічно обґрунтованому плануванні, нормуванні, достовірному, повному і своєчасному обліку відхилень від норм витрат; якщо ж застосування нормативного методу в повному обсязі неможливо, то необхідне поєднання обліку й аналізу витрат на основі використання норм і нормативів. Таким чином, нормативний облік повинен бути взаємопов'язаний з нормуванням, плануванням, аналізом та регулюванням. На наш погляд, оперативність контролю за витратами повинна бути не стільки ознакою класифікації методів обліку, скільки характеристикою системи обліку витрат в цілому.

Проте, незважаючи на свою прогресивність, нормативний метод в обліку виробництва в досліджуваному господарстві, не використовується. Це відбувається тому, що через великий вплив природних умов на виробничі процеси, які спричиняють зміни в запланованій технології, в нормах витрачання ресурсного потенціалу, виникають труднощі при встановленні та дотриманні нормативів; позначається також небажання товаровиробника розкривати внутрішні резерви.

Негативно відбивається недостатній рівень кваліфікації облікових та технічних працівників, відсутність банку даних комп'ютерних систем. Тому, навіть при можливості та бажанні керівника та облікових працівників залучити

нормативний метод в облікову практику господарства, він буде, не оперативним та недієвим та обтяжливим через вище перелічені перешкоди.

Попередником вітчизняної системи нормативного обліку історично є “стандарт-кост”. При розробці нормативного методу обліку використано багато принципів положень, які лежать в основі “стандарт-кост”, що зумовило наявність в них ряду загальних методологічних моментів.

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

Облік повних витрат передбачає відображення практично усіх витрат за усіма видами продукції. Практично ж це виявляється, як правило, неможливим. Так, розподіл непрямих витрат за видами продукції, розмежування витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, визначення його розмірів і оцінки є, як правило, умовним. При іншому методі обліку витрат в розрізі об’єктів калькулювання визначається неповна собівартість, що може включати в себе тільки прямі витрати, тільки змінні, що залежать від змін обсягів виробництва; вона може калькулюватись на основі тільки виробничих витрат, тобто витрат, безпосередньо пов’язаних з виготовленням даної продукції, виконанням робіт чи наданням послуг, навіть якщо вони непрямі. Але, не дивлячись на різну повноту включення окремих видів витрат до собівартості об’єкта калькулювання, спільним для цього підходу є те, що інші види витрат, які також за своєю економічною сутністю складають частину поточних витрат, не включаються до собівартості, а покриваються загальною сумою з виручки (валового прибутку). У цьому основна особливість методу обліку неповної собівартості – система “директ-костинг” [16].

2.3. Бюджетування обліку собівартості продукції овочівництва

Витрати на виробництво обліковуються виходячи з певних умов виробництва і при цьому для організації аналітичного обліку необхідно враховувати такі фактори:

1. Організацію виробництва.
2. Характер продукції.
3. Технологію виготовлення продукції.

Для обліку витрат у Плані рахунків призначено два класи рахунків: 8 “Витрати за елементами” та 9 “Витрати діяльності”, а також рахунок 23 “Виробництво”. Відповідно до інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, ці рахунки можуть використовуватись по-різному, з врахуванням виду діяльності та розміру підприємства [71].

Облік витрат із використанням рахунків класу 8 і 9 передбачає застосування для узагальнення витрат: за елементами - рахунків класу 8 та за видами діяльності - рахунків класу 9. На транзитних рахунках класу 8 мають збиратись витрати за елементами, що дасть змогу без додаткових витрат часу отримати не тільки загальну суму операційних витрат, але й їх складові. Така інформація важлива для управління підприємством.

Облік витрат із використанням тільки рахунків 9 класу передбачає узагальнення витрат лише за видами діяльності, без групування їх за елементами. Недоліком такого способу витрат, на нашу думку, є те, що без додаткових вибірок неможливо побачити витрати за елементами, це ускладнює роботу щодо формування фінансової звітності. Прямі виробничі витрати із рахунків обліку активів та зобов'язань списують безпосередньо на рахунок 23 “Виробництво”, непрямі – на рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”, інші витрати операційної діяльності, фінансові витрати, надзвичайні витрати - на відповідні рахунки класу 9. Слід зазначити, що групування витрат за елементами в сільськогосподарських підприємствах має свої особливості порівняно з іншими галузями народного господарства, про що свідчать дані відповідної звітності.

Таким чином, в звичайних сільськогосподарських підприємствах облік витрат має вестися за схемами, близькими до тих, якими користувалися раніше, тобто на рахунку 23 та на рахунках класу 9 (рахунки класу 8, на нашу думку, використовувати недоцільно).

При цьому метою обліку витрат та визначення собівартості продукції (робіт, послуг) залишається документальне, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових, фінансових ресурсів.

Облік витрат доцільно здійснювати за такою схемою:

$$B = O + M_v + I_v \pm Z_m \pm Z_x \pm Z_{nv},$$

де: О-оплата праці на виробництво продукції;

M_v - матеріальні витрати, що становлять вартість придбаних матеріальних цінностей;

I_v - інші витрати;

Z_m - залишки матеріальних цінностей на початок і кінець звітного періоду;

Z_x - залишки вартості молодняку на вирощуванні та відгодівлі на початок і кінець звітного періоду;

Z_{nv} - залишки вартості незавершеного виробництва на початок і кінець звітного періоду.

Іншими словами, собівартість виробленої продукції – це витрати на придбання матеріальних цінностей плюс перехідні залишки на початок року матеріалів, продукції, молодняку тварин та незавершеного виробництва й мінус ці ж залишки на кінець звітного періоду та інші витрати, що стосуються виробництва продукції звітного періоду.

Витрати на виробництво збираються на рахунку 23 “Виробництво”. Після збору витрат, які відносяться до непрямих, вони розподіляються й включаються у собівартість продукції. Загальна сума витрат на виробництво повинна деталізуватись в розрізі аналітичних рахунків. Деталізація витрат здійснюється в таких напрямках:

1. За місцем виникнення витрат.

2. За видами продукції, робіт, послуг.
3. За статтями калькуляції.
4. За видами використовуваних матеріалів і форми оплати праці.
5. За нормами й відхиленнями від норм.
6. За сферами відповідальності (по відхиленням від норм).
7. За факторами й причинами відхилень (за рахунок норм, цін, заміни матеріалів тощо).

Слід відмітити, що організація синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво може бути успішною лише в тому випадку, коли головний бухгалтер розробить силами бухгалтерії проект організації обліку, в якому чітко вказується за якими ознаками побудований синтетичний і аналітичний облік та чітко описано методику збору інформації про витрати і формування собівартості продукції.

Будь-яке підприємство, а особливо сільськогосподарське, має потребу у плануванні та контролі. Планування й контроль, у свою чергу, є необхідними атрибутами управління підприємством. Основною складовою планування є кошторис або бюджетування.

Використання бюджету створює для підприємства значні переваги.

1. Планування допомагає контролювати виробничу ситуацію. Без наявності плану управлінець, як правило, тільки реагує на виробниче становище, замість того, щоб його контролювати. Бюджет сприяє чіткій та цілеспрямованій діяльності підприємства.

2. Бюджет є складовою частиною управлінського контролю, створює об'єктивну основу оцінки результатів діяльності організації в цілому та її підрозділів. Якщо бюджету немає, то при порівнянні показників поточного періоду з попередніми можна дійти помилкових висновків, а саме: показники минулих періодів можуть включати в собі результати малопродуктивної роботи. Покращення цих показників означає, що підприємство стало працювати краще, але свої можливості не вичерпало. При використанні показників минулих періодів не враховуються можливості, які з'явилися зараз і яких не існувало в минулому.

3. Бюджет є засобом координації діяльності різних підрозділів підприємства. Він спонукає управлінців окремих ланок будувати свою діяльність, приймаючи до уваги інтереси підприємства в цілому.

4. Бюджет – основа для оцінки виконання плану центрами відповідальності та їх керівниками: робота менеджерів оцінюється за звітами про виконання бюджету; порівняння фактично досягнутих результатів з даними бюджету вказує на ділянки, які потребують посиленої уваги та дій.

Практика показує, що формування комплексного фінансового плану (бюджетування) викликає значні ускладнення. Однією з основних причин є відсутність на підприємстві стратегії, фінансово-економічних цілей і критеріїв. Відсутність у керівництва чіткого розуміння цілей, складність орієнтації в ринкових умовах, приводить до того, що планування відсувається на другий план, неминуче поступаючись місцем рішенням поточних справ.

Нечіткі цілі і відсутність технології планування призводить до скрутного прийняття оперативних рішень по керуванню фінансами й економікою підприємства. Особливо слід підкреслити, що на багатьох підприємствах застосовується витратний механізм планування, коли ціна на готову продукцію формується на основі повної собівартості та заданого відсотку рентабельності.

Підготовлена у фінансовому відділі інформація часто не може бути оперативно зіставлена з фактичними даними, а коли така можливість виникає, проведення аналізу вже є не актуальним, оскільки коригувальний план рішення приймати занадто пізно.

Розповсюджена ситуація, коли планово-економічний відділ розраховує планові показники на основі фактичних даних по виробництву за аналогічні періоди в минулому, при цьому, як правило, губиться зв'язок з планом продаж, який повинен бути основою комплексного фінансового плану підприємства.

Слід підкреслити, що основним недоліком роботи багатьох планово-економічних відділів є відсутність документів, які надають можливість оцінити майбутній стан підприємства, надати інформацію про оборотні засоби, якими підприємство буде володіти, приймати рішення по їх ефективному перерозподілу.

Необхідними для цього документами є плановий звіт по прибутках і збитках, прогнозний баланс, план руху грошових коштів.

Система бюджетування дозволяє отримувати повну інформацію про необхідні фінансові та матеріальні ресурси в процесі виробництва. Планування необхідне також для забезпечення ефективного використання залучених фінансових ресурсів [26]. Формуючи бюджет, можна розрахувати планові показники рентабельності: рентабельність активів, рентабельність власного капіталу тощо. Крім того, формування бюджетів дозволяє оцінити ефективність діяльності підрозділів.

Шляхом формування бюджетів погодиться діяльність різних підрозділів підприємства. Кожен керівник чітко розуміє свій внесок і відповідальність у формуванні бюджету. На практиці можливі ситуації, коли плани підрозділів у сукупності не дають плану підприємства в цілому. Тому метою бюджетування є також вирішення протиріч між підрозділами на вигідній основі для підприємства в цілому [63]. Якісно сформований бюджет забезпечує координацію різних напрямків діяльності підприємства і узгодженість усіх його підрозділів.

Бюджетування можливе тільки при чітко організованій системі передачі інформації між підрозділами підприємства. Кожен працівник, який відповідає за визначену строку бюджету підприємства, повинен розуміти своє значення у формуванні бюджету підприємства в цілому.

Система бюджетування дозволяє встановити жорсткий поточний та оперативний контроль за надходженням та витрачанням засобів, створити реальні умови для побудови ефективної фінансової стратегії підприємства [34].

Ми вважаємо, що система фінансового планування виступає важливим елементом забезпечення стійкої виробничої діяльності. Система бюджетування повинна містити:

- системи бюджетного планування діяльності структурних підрозділів підприємства;
- системи комплексного бюджетування діяльності підприємства.

Узагальнюючи досвід практичної роботи та методики консультаційних фірм, можна запропонувати наступну структуру бюджетів підприємства. Основними документами комплексного бюджетування підприємства є:

- бюджет руху грошових коштів;
- бюджет прибутків та збитків;
- прогнозний баланс.

Ці планові документи являються обов'язковими. Вихідною інформацією для розрахунку цих бюджетів стають наступні операційні бюджети підприємства:

- бюджет продаж (відвантаження готової продукції та напівфабрикатів та надходження коштів);
- бюджет виробництва;
- бюджет виробничих запасів;
- бюджет прямих витрат на матеріали;
- бюджет загальновиробничих витрат;
- бюджет прямих витрат на оплату праці;
- бюджет комерційних витрат;
- бюджет управлінських витрат.

На основі даних фінансово-економічної стратегії підприємства формуються цільові настанови на заданий період планування. Керівники відділу маркетингу, виробничих підрозділів, планово-економічної служби повинні забезпечити виконання цільових настанов.

На наступному етапі формується бюджет продаж. Якщо такий бюджет не сформований, то фінансове планування (бюджетування) практично втрачає зміст. Детальний бюджет продаж формується в комерційній службі підприємства, потім після укрупнення він передається в планово-економічний відділ.

На основі плану продаж формується план виробництва в натуральних показниках, а також бюджети виробничих запасів та прямих витрат на матеріали. Якщо додати до цих бюджетів бюджет загальновиробничих витрат, то одержаної інформації буде достатньо для формування виробничої собівартості продукції. Таким чином можна частково сформувати бюджет прибутків та збитків.

Розраховується бюджет управлінських витрат: амортизація, зарплата апарату управління, проценти по кредитах, податки тощо.

На наступному етапі проводиться заключне формування бюджету прибутків та збитків, бюджету руху грошових коштів та прогнозного балансу.

В закінченні слід відмітити важливість автоматизації задач бюджетування на підприємстві. Без автоматизації неможливо оперативно визначити декілька альтернативних варіантів плану, вибрати оптимальний. Крім того скорочення часу обробки інформації дозволить робітникам фінансової служби підприємства більше часу приділяти таким актуальним задачам, як аналіз та розробка нової цінової та асортиментної політики, аналіз та планування витрат, підготовка ефективних рішень по управлінню оборотним капіталом.

Висновки до розділу 2

1. Сезонний характер виконання робіт обумовлює розрив по часу між проведенням витрат і одержанням готової продукції. Витрати здійснюються дуже нерівномірно. У рослинництві по місяцях спостерігається явна невідповідність між сумою витрат і вартістю одержаної продукції. Тому організація обліку виробництва продукції овочівництва має ґрунтуватись на класифікації витрат такого підприємства. Класифікація витрат здійснюється з метою здійснення контролю за діяльністю виконавців, оптимізації виробничого процесу та аналізу беззбитковості, визначення собівартості продукції, контролю за економічним використанням ресурсів, прогнозування та регулювання витрат, розрахунку окремих витрат і контролю за інвестиціями, визначення впливу управлінського рішення на величину витрат, здійснення контролю за відповідними особами по місцю виникнення витрат, визначення загальних витрат і цін на окремі вироби, рішення короткострокових та довгострокових завдань, вибору оптимального із сукупності альтернативних рішень, прийняття рішень щодо збільшення обсягу виробництва продукції

1. Облік витрат представляє собою складний, багатогранний процес, що забезпечує досягнення різних цілей. Тому дати вичерпне визначення методу обліку

витрат, на наш погляд, практично неможливо. Облік витрат є однією з ділянок бухгалтерського обліку, а звідси неможливо представити його без використання елементів методу бухгалтерського обліку, особливо таких, як документування, інвентаризація, рахунки і подвійний запис, оцінка і калькулювання, баланс та звітність. Вибір конкретного методу обчислення собівартості залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття оперативних, тактичних та стратегічних рішень. Рішення про вибір того чи іншого методу калькулювання повинне прийматися на базі детального аналізу всіх можливих наслідків з урахуванням стратегії подальшого розвитку підприємства. Це пов'язано з тим, що різними методами можна отримати неоднакову величину собівартості певного виду продукції, хоча загальна сума витрат, що підлягає розподілу, залишається незмінною. Таким чином, калькулювання можна розглядати як один із методів обліку витрат. Про методи обліку витрат варто говорити з погляду досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання. Вирішення більшості завдань обліку витрат забезпечується шляхом групування інформації, отриманої на етапі документування.

3. Витрати на виробництво обліковуються виходячи з певних умов виробництва і при цьому для організації аналітичного обліку необхідно враховувати такі фактори, як організацію виробництва, характер продукції, технологію виготовлення продукції. Бюджетування можливе тільки при чітко організованій системі передачі інформації між підрозділами підприємства. Кожен працівник, який відповідає за визначену строку бюджету підприємства, повинен розуміти своє значення у формуванні бюджету підприємства в цілому. Для тепличного господарства з виробництва плодово-овочевої продукції нами запропоновано таку структуру бюджетів підприємства, яка у розрізі основних документів комплексного бюджетування підприємства складається з бюджету руху грошових коштів, бюджет прибутків та збитків, а також з прогнозного балансу.

РОЗДІЛ 3

ОБЛІК І КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ОВОЧІВНИЦТВА ТА НАПРЯМИ ЇХ УДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Формування обліково-аналітичної інформації про накладні витрати та їх розподіл

Спеціалізовані плодовоовочеві господарства витрати обліковують по кожній культурі окремо. В неспеціалізованих господарствах, в яких плодовоовочівництво має допоміжне значення, облік ведуть по групах культур (насіннєві, кісточкові, ягідники) або в цілому по галузі. Витрати за плодовими насадженнями, наприклад у садівництві, після збирання врожаю не включають у незавершене виробництво, а відносять на собівартість продукції, одержаної в поточному році.

Витрати на виробництво овочів закритого ґрунту у спеціалізованих господарствах обліковують по видах споруд (теплиці зимові, теплиці весняні, утеплений ґрунт, гідропоніка тощо), а в них – окремо по кожній культурі. В неспеціалізованих господарствах облік організовують в цілому по видах споруд. Отже, склад і структура аналітичних рахунків по рослинництву залежить від конкретних умов господарювання в кожному підприємстві.

Однією з найважливіших невирішених і до сьогодні проблем є розподіл накладних витрат відповідно до сучасних умов. Існуюча практика обліку та розподілу накладних витрат не відповідає сучасним умовам і вимогам національних стандартів. При впровадженні нової технології відбувається різке зменшення витрат праці робітників при виготовленні продукції та збільшення витрат на удосконалення процесу виробництва, його автоматизацію тощо [48]. Тому спосіб розподілу накладних витрат має бути змінений у світлі нових рішень задля забезпечення точності та оперативності інформації про рівень витрат, розрахунків собівартості продукції (робіт, послуг).

Згідно з чинними і нормативними документами розподілу підлягають накладні витрати першого рівня – загальновиробничі. Накладні ж витрати другого

рівня (адміністративні та витрати на збут) не розподіляються, не включаються до собівартості реалізованої продукції, а списуються на зменшення фінансового результату в періоді їх виникнення. Вважаємо за доцільне проводити розподіл адміністративних та витрат на збут, тим самим визначати повну собівартість продукції в межах управлінського обліку. Отримана інформація буде використана для ціноутворення, прийняття довгострокових управлінських рішень.

Номенклатура статей накладних витрат першого та другого рівнів наведена в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Склад статей загальновиробничих витрат, адміністративних витрат
і витрат на збут**

<i>Загальновиробничі витрати</i>	<i>Адміністративні витрати</i>	<i>Витрати на збут</i>
Витрати на управління виробництвом	Загальні корпоративні витрати	Витрати на утримання працівників збуту
Амортизація	Витрати на утримання апарату управління	Утримання та експлуатація основних засобів, пов'язаних зі збутом
Витрати на утримання необоротних активів	Утримання та експлуатація основних засобів загальновиробничого призначення	Витрати на пакувальні матеріали
Витрати на утримання виробничих приміщень	Амортизація нематеріальних активів	Транспортування, перевантаження та страхування продукції
Витрати на удосконалення технологій і організації виробництва	Винагорода за професійні послуги	Витрати на після продажні послуги
Витрати на обслуговування виробничого процесу	Витрати на зв'язок	Витрати на створення дистриб'юторської мережі
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища	Розрахунково-касове обслуговування банків	Витрати на впровадження маркетингових розробок
Інші витрати	Податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі	Витрати на забезпечення управління внутрішньою інформацією
	Інші витрати	Інші витрати

З неї видно, що при формуванні собівартості продукції (робіт, послуг) до неї не включають низку витрат, безпосередньо пов'язаних з виробничим процесом, з виготовленням продукції.

Постає питання, чому оплата праці керівників підприємства, технологів, працівників виробничо-диспетчерської служби та інших фахівців, від зусиль яких значною мірою залежить виробництво продукції, не повинна включатися в собівартість цієї продукції, а відноситись на кінцеві фінансові результати підприємства? Водночас подібні витрати з управління дільницями варто включати до витрат виробництва. Хіба заробітна плата майстрів, бригадирів, технологів, бухгалтерів, нормувальників та інших працівників з управління й обслуговування цехів не є адміністративними витратами?

Тут є два суперечливі підходи до віднесення подібних витрат до формування собівартості продукції. Викликає заперечення, чому такі витрати, як послуги з обслуговування технічних засобів, витрати на утримання і обслуговування основних засобів, необоротних матеріальних активів, витрати на обслуговування виробничого процесу, витрати, пов'язані із забезпеченням контролю за виробничим процесом, витрати на забезпечення працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, що необхідні для виконання професійних обов'язків, витрати із забезпечення правил техніки безпеки праці, охорони праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог не включаються до собівартості продукції.

Немає логіки й економічного обґрунтування в тому, щоб такі витрати, як витрати на придбання сировини, матеріалів, палива, інструментів і пристроїв не повинні бути складовими елементами собівартості продукції (робіт, послуг). Це також стосується таких витрат, як, наприклад, витрати на опублікування річного звіту і на проведення аудиту як відповідно до чинного законодавства, так і добровільно з ініціативи підприємства; витрати на придбання спеціальної літератури, плата за проведення семінарів тощо. Усі зазначені вище й інші витрати вважаються адміністративними, хоча це звичайні витрати з управління. До собівартості реалізованої продукції, як і раніше, на нашу думку, слід відносити витрати на збут.

На сьогодні, розглядаючи формування собівартості продукції (робіт, послуг) можна з упевненістю стверджувати, що вона за своїм складом не є

економічно обґрунтованою і не може повною мірою відображати рівень фактичних витрат на виробництво як усієї виробленої продукції, так і окремих її видів.

До суттєвих недоліків складу собівартості продукції слід віднести:

- скорочена собівартість продукції не може бути використана в розрахунках показників економічної ефективності нової техніки й організаційно-технічних заходів;
- не може бути базою визначення договірних цін на продукцію, що випускається;
- при аналізі господарської діяльності підприємства неможливо визначити суму прибутку, що була отримана підприємством за рахунок зниження собівартості продукції або, навпаки, допущені збитки в зв'язку з підвищенням собівартості продукції;
- неможливо визначити динаміку зниження чи збільшення собівартості продукції та її рентабельності за ряд періодів, тобто провести порівняльний аналіз;
- утруднює фінансовий контроль за витратами за місцями їх виникнення.

В економічній літературі міститься багато пропозицій щодо застосування тих чи інших методів розподілу непрямих виробничих витрат.

В основі пропонованих методів лежить вибір найточнішої причинної залежності загальновиробничих витрат від обраної бази розподілу – чинника цих витрат. Кінцевою метою кожного методу є забезпечення точності калькулювання готової продукції.

Але, по-перше, точне калькулювання – поняття відносне. Не існує такої системи калькулювання витрат, яка б дозволила визначити собівартість одиниці продукції із стовідсотковою точністю, бо будь-яке непряме віднесення витрат на виріб, як добре воно не було б обґрунтоване, перекручує фактичну собівартість, знижує точність калькулювання.

По-друге, при забезпеченні точності калькулювання не слід нехтувати трудомісткістю методу розподілу. Якщо витрати на розподіл витрат перевищують

корисність отриманої інформації, то такий метод, яким би обґрунтованим він не був, застосовуватись не буде, бо його використання суперечитиме принципу економічної ефективності.

По-третє, з відносності точності калькулювання впливає недоцільність жорсткої регламентації методів розподілу загальновиробничих витрат і пропонування того чи іншого методу як єдино можливого. Виходячи з особливостей технологічного процесу, рівня автоматизації і механізації виробництва, рівня організації бухгалтерського обліку, цілей керівництва підприємства на різних підприємствах можуть застосовуватися різні методи розподілу однакових видів загальновиробничих витрат, при цьому, звичайно, вибір того або іншого методу має забезпечити причинно-наслідковий зв'язок між витратами і обраною базою розподілу [100].

П(С)БО 16 “Витрати” передбачає для бази розподілу загально-виробничих витрат використовувати години праці, заробітну працю, обсяг діяльності, прямі витрати тощо [65]. Розподіл загальновиробничих витрат Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств рекомендують між об'єктами планування і обліку пропорційно загальній сумі прямих витрат, за винятком вартості насіння (в рослинництві), кормів (у тваринництві), сировини, матеріалів та напівфабрикатів (у промислових виробництвах) [100].

Облік загальновиробничих витрат ведуть на рахунку 91 “Загально-виробничі витрати”. За дебетом рахунка 91 відображаються суми визнаних витрат, а за кредитом, відповідно до розподілу, списання їх на рахунок 23 “Виробництво”. Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведуть за статтями витрат, місцями виникнення витрат та центрами відповідальності у виробничому звіті № 10.3 в с.-г. або у Книзі обліку виробництва. Первинними документами при відображенні накопичення загальновиробничих витрат є накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок бухгалтерії тощо [97]. Списання загальновиробничих витрат за відповідним розподілом оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

П(С)БО 16 “Витрати” передбачає, що загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні, перелік і склад яких установлюється підприємством [65]. Методичними рекомендаціями визначено, що в сільськогосподарських підприємствах загальновиробничі витрати не діляться на постійні і змінні [100].

Приклад можливого розподілу загальновиробничих витрат за об’єктами обліку за даними ПФГ “Поточище” нами наведено у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Розподіл загальновиробничих витрат за об’єктами обліку в ПФГ
“Поточище” за квітень місяць, 2018 р., грн.**

№ п/п	Об’єкти обліку	Прямі витрати		База розподілу (р.3- р.4)	Коефіцієнт розподілу	Загально- виробничі і витрати
		всього	в тому числі насіння, розсада, сировина і матеріали			
1	2	3	4	5	6	7
1	Гарбузові культури (Cucumis sativus)	72541	32478	40063	0,08808	3529
2	Пасльонові культури (Lycopersicum)	120682	49007	71675	0,08808	6313
3	Усього по зимових теплицях (гідропоніка)	193223	81485	111738		9842
4	Гарбузові культури (Cucumis sativus)	139231	82697	56534	0,08808	4980
5	Пасльонові культури (Lycopersicum)	91256	54809	36447	0,08808	3210
6	Усього по зимових теплицях (грунт)	230487	137506	92981		8190
7	Гарбузові культури (Cucumis sativus)	179983	95631	84352	0,08808	7430
8	Пасльонові культури (Lycopersicum)	198407	105784	92623	0,08808	8158
9	Усього по весняних теплицях (грунт)	378390	201415	176975		15588
10	Всього	802100	420426	381694	0,08808	33620

З даних табл. 3.3 видно, що для розподілу загальновиробничих витрат вираховують базу, по якій і здійснюється розрахунок. Так, загальновиробничі витрати ви всіх теплицях склали 33620 грн. Для їх розподілу по об’єктах рослинництва роблять наступний розрахунок: $33620/381694 \times 71675$ (приклад по

гарбузових з гідропоніки). Аналогічно роблять розрахунок і по інших об'єктах (Додаток Е, Ж, З).

Облік адміністративних витрат здійснюється на рахунку 92 “Адміністративні витрати”. Аналітичний облік доцільно вести за статтями витрат у Виробничому звіті (ф. № 10.3.в с.-г. та № 10.3.г с.-г.). Виробничий звіт передбачає узагальнення сум витрат наростаючим підсумком з початок року. Такі данні необхідні для аналізу адміністративних витрат відповідно до складених розрахунків, кошторисів, при прогнозуванні.

Методичними рекомендаціями передбачено, що списання адміністративних витрат здійснюється в кінці року. На нашу думку, робити це краще щомісяця. Тут важливо звернути увагу на те, що адміністративні витрати в даний час не включаються у собівартість продукції, а тому їх списання можна проводити кожного місяця. Облік витрат на збут відбувається на рахунку 93 “Витрати на збут”. Аналітичний облік ведеться у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні регістри ведуть в розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

Первинними документами при відображенні накопичення витрат на збут є накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати здійснюється щомісячно або в кінці року і оформлюється довідкою (рахунком) бухгалтерії.

Вивчення та систематизація поглядів таких вітчизняних і зарубіжних дослідників як І.А. Басманов, З.В. Задорожний, А.А. Краснодембський, В.Ф. Палій, Г. Пермяков, М.С. Пушкар, А.Ю. Соколов, В.В. Сопко, М. Хабаров, Н. Шиляев, К.В. Щиборц, К. Юрченко, дало можливість удосконалити методику розподілу накладних витрат для сільськогосподарських підприємств для достовірного визначення повної собівартості продукції.

Розподіл накладних витрат пропонуємо здійснювати, застосовуючи нормативні ставки, що сприятиме підвищенню оперативності обліку та створенню передумов ефективного управління діяльністю тепличного господарства. Нормативні ставки накладних витрат розраховуються для кожного підрозділу

підприємства. Для підприємств, які виготовляють однорідну продукцію, доцільно застосовувати єдину нормативну ставку, яка встановлюється для всього підприємства на всі види робіт. Для підприємств, які виготовляють широкий асортимент продукції, доцільно використовувати цехові нормативні ставки. При цьому пропонується застосовувати не місячні, а середньорічні нормативні ставки накладних витрат, які розраховуються на початку року для кожного підрозділу, після чого використовуються протягом року, що сприятиме зменшенню сезонного впливу на зміну собівартості продукції, підвищенню оперативності її формування та зниженню трудомісткості розрахунків. Методика розподілу накладних витрат складається з наступних етапів. На початку року розробляється кошторис накладних витрат або в цілому по підприємству (при застосуванні єдиної ставки), або окремо за кожним структурним підрозділом, визначаються відповідальні особи за дотримання кошторису накладних витрат, форма якого представлена у додатку Г.

Відхилення (перевищення або економія) фактичної суми накладних витрат порівняно з даними кошторису можуть бути обумовлені наступними факторами рис. 3.1.

Нами виділено фактори впливу на рівень накладних витрат за укрупненими групами. Таким же чином визначаються фактори впливу на рівень накладних витрат за окремими центрами відповідальності.

Наступний етап розподілу накладних витрат – вибір бази розподілу. В економічній літературі міститься багато пропозицій щодо застосування тих чи інших методів розподілу непрямих виробничих витрат. В основі пропонованих методів лежить вибір найточнішої причинної залежності загальновиробничих витрат від обраної бази розподілу – чинника цих витрат.

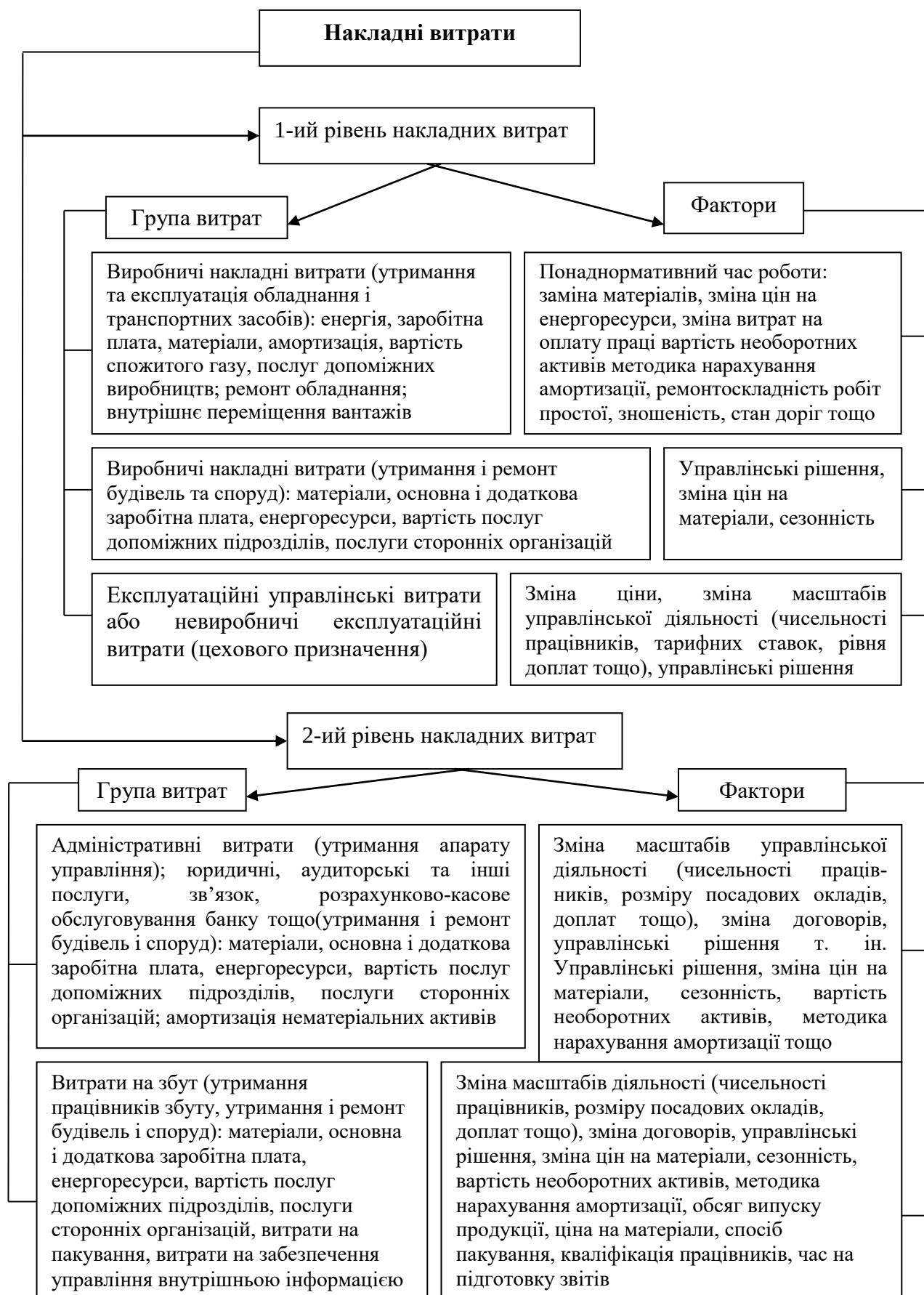


Рис. 3.1. Основні фактори відхилення накладних витрат

Кінцевою метою кожного методу є забезпечення точності калькулювання готової продукції. Але, по-перше, точне калькулювання – поняття відносне. Не існує такої системи калькулювання витрат, яка б дозволила визначити собівартість одиниці продукції із стовідсотковою точністю, бо будь-яке непряме віднесення затрат на виріб, як добре воно не було б обґрунтоване, перекручує фактичну собівартість, знижує точність калькулювання.

По-друге, при забезпеченні точності калькулювання не слід нехтувати трудомісткістю методу розподілу. Якщо затрати на розподіл витрат перевищують корисність отриманої інформації, то такий метод, яким би обґрунтованим він не був, застосовуватись не буде, бо його використання суперечитиме принципу економічної ефективності.

По-третє, з відносності точності калькулювання впливає недоцільність жорсткої регламентації методів розподілу загальновиробничих витрат і пропонування того чи іншого методу як єдино можливого. Виходячи з особливостей технологічного процесу, рівня автоматизації і механізації виробництва, рівня організації бухгалтерського обліку, цілей керівництва підприємства на різних підприємствах можуть застосовуватися різні методи розподілу однакових видів загальновиробничих витрат, при цьому, звичайно, вибір того або іншого методу має забезпечити причинно-наслідковий зв'язок між витратами і обраною базою розподілу.

Як свідчить вітчизняна та зарубіжна практика, застосування тих або інших способів залежить від галузевих особливостей підприємства та простоти розрахунку коефіцієнтів. При цьому базу для розподілу накладних витрат необхідно обирати так, щоб знайти компроміс між точністю розрахунку і витратами на його здійснення. Критерієм вибору тієї або іншої бази, на наш погляд, є обґрунтованість віднесення групи накладних витрат на продукцію.

П(С)БО 16 “Витрати” передбачає для бази розподілу накладних витрат використовувати години праці, заробітну плату, обсяг діяльності, прямі витрати тощо [65]. Як зазначалося вище, Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських

підприємств рекомендують розподіляти накладні витрати між об'єктами планування і обліку пропорційно загальній сумі прямих витрат, за винятком вартості насіння (в рослинництві), кормів (у тваринництві), сировини, матеріалів та напівфабрикатів (у промислових виробництвах) [100]. Ми вважаємо, що в овочівництві за базу для розподілу загальновиробничих витрат можна також брати суму прямої оплати праці і без потреб не ускладнювати розрахунки. Різні наукові дослідження показали, що між загальновиробничими витратами та заробітною платою виробничих робітників більшості підприємств існує тісний економічний взаємозв'язок, але який з підвищенням питомої ваги механізованої та автоматизованої технології на підприємствах буде втрачатись. Це призведе до помилок при обчисленні виробничої та повної собівартості продукції, визначенні рівня рентабельності окремих її видів, зменшення ефективності управління витратами.

Ми пропонуємо при виборі баз розподілу накладних витрат для досліджуваного підприємства оцінювати за наступними критеріями:

- за простотою їх застосування. Бази відрізняються між собою за трудомісткістю виведення їх показників;
- за прямим зв'язком баз з об'єктами обліку витрат (чим більша частка непрямих витрат, тим більш умовною є відповідна база розподілу);
- за рівномірністю розподілу накладних витрат по відношенню до основних витрат (база, яка має більш тісний зв'язок з основними витратами, забезпечує більш рівномірний розподіл накладних витрат між об'єктами обліку витрат);
- за єдністю змісту (за цією ознакою встановлювалося, чи змінює база витрати або продукцію в межах всіх об'єктів, між якими розподіляються накладні витрати).

На підставі складеного річного кошторису та обраних баз розподілу розраховуються середні річні ставки накладних витрат для кожного підрозділу основного виробництва як відношення нормативної величини накладних витрат до бази розподілу.

При виборі відповідної нормативної ставки розподілу накладних витрат, по закінченні звітного періоду виникають проблеми віднесення відхилень від вже розподілених витрат. Тому важливо співвіднести недостачу з конкретними видами продукції пропорційно до нормативної або планової бази розподілу, здійснювати його потрібно буде між незавершеним виробництвом, готовою та реалізованою продукцією.

3.2. Методика управлінського обліку та калькулювання собівартості продукції овочівництва

Для плодово-овочевих підприємства, неможливо удосконалювати економічні взаємовідносини, визначати ефективність виробництва продукції, формувати відповідну ціну на продукцію і тим самим забезпечити матеріальну зацікавленість у виробництві продукції овочівництва без визначення її достовірної собівартості.

Складання калькуляції є заключним етапом обліку виробництва. Калькуляція собівартості продукції сприяє підвищенню контролю за раціональним використанням трудових, матеріальних та фінансових ресурсів, а також є одним із дієвих засобів управління виробництвом.

Основним призначенням калькуляції є отримання інформації про собівартість для організації і управління процесом виробництва і контролю за рівнем витрат (Додаток К, Л).

Обчислення собівартості відбувається в процесі калькулювання як одиниці продукції, так і в розрізі окремих статей витрат. Його зміст полягає в розподілі всіх витрат між окремими видами продукції. Метою калькуляції є одержання інформації для управління про формування собівартості продукції на всіх етапах виробничого циклу, а також за місцями виникнення витрат.

Основними завданнями калькуляції є:

- обчислення собівартості конкретного виду продукції та її одиниці;
- групування витрат за виробництвами, періодами, видами продукції тощо;

- чіткий контроль за режимом економії матеріально-технічних ресурсів та за рівнем собівартості продукції;
- сприяння пошуку резервів зниження собівартості та підвищення рентабельності продукції;
- надання інформації для планування, економічного аналізу та встановлення реальних цін на вироблену продукцію.

Для проведення точної калькуляції необхідно володіти повної інформацією про витрати на виробництво продукції овочівництва в аналітичному розрізі. Таку інформацію отримаємо з даних аналітичних рахунків фінансового та управлінського обліку. На ПФГ “Поточище” аналітичний облік продукції ведеться у розрізі тепличного господарства за сезонною ознакою та способом вирощування овочів (гідропоніка чи ґрунт).

Нами доповнено схему аналітичних рахунків у розрізі видів культур (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Схема аналітичного обліку виробництва продукції
ПФГ “Поточище”**

Код синтетичн ого рахунку	Код аналітичного рахунку			Назва рахунку	
	першого порядку	другого порядку	третього порядку		
23	Виробництво				
	231	Виробництво овочевих у зимових теплицях			
		2311	Виробництво овочевих у зимових теплицях (гідропоніка)		
			23111	Виробництво гарбузових культури (Cucumis sativus) у зимових теплицях (гідропоніка)	
			32112	Виробництво пасльонових культур (Lycopersicum) у зимових теплицях (гідропоніка)	
		2312	Виробництво овочевих у зимових теплицях (грунт)		
			23121	Виробництво гарбузових культури (Cucumis sativus) у зимових теплицях (грунт)	
			23122	Виробництво пасльонових культур (Lycopersicum) у зимових теплицях (грунт)	
	232	Виробництво овочевих у весняних теплицях			
		2321	Виробництво гарбузових культури (Cucumis sativus) у весняних теплицях		
		2322	Виробництво пасльонові культури (Lycopersicum) у весняних теплицях		

За такої схеми ведення обліку витрат виробництва менеджмент підприємства в оперативному порядку може визначити прибутковість, рентабельність та інтенсивність реалізації кожного виду овочевої продукції як за сезонною так і за технологічною ознакою. Загальна схема руху інформації про витрати виробництва на ПФГ “Поточище” в управлінському та фінансовому обліку нами розроблена в додатку Д.

В сучасних літературних джерелах визначення калькуляції наводиться подібним чином. Так, Ф.Ф. Бутинець дає наступне визначення: “калькуляція – це обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) за встановленою номенклатурою витрат” [17, с. 180].

Значення собівартості як вимірника витрат на виробництво продукції, необхідної бази ціноутворення й однієї з найважливіших умов здійснення господарського розрахунку визначає й актуальність методології калькулювання [17]. Впровадження економічних методів управління господарством робить обґрунтоване калькулювання собівартості продукції одним з найважливіших принципів в організації економічної роботи.

Однак багато теоретичних питань калькулювання дотепер розроблені слабо. Слід зазначити, що серед економістів немає єдиної думки про місце калькулювання в економічній науці. Багато економістів розглядають калькулювання як елемент, додаток методу бухгалтерського обліку. Тим самим, калькулювання включається в зміст обліку витрат на виробництво. Цим порозумівається і те положення, що в більшості підручників і навчальних посібників питання калькулювання викладаються разом з обліком витрат, а сутність калькулювання розглядається тільки як спосіб обчислення собівартості продукції. Такий підхід є вузьким, у ньому упускається головна сторона калькулювання – економічна.

М.С. Пушкар сформулював таке визначення: “Калькуляція являє собою у грошовому вимірнику результат будь-якого господарського процесу – заготовлення матеріальних ресурсів, виробництва продукції в основному та

допоміжних цехах, реалізації продукції або матеріальних цінностей, визначення витрат від браку тощо” [78, с. 90].

Калькулювання займає значне місце в системі економічної науки, його слід розглядати як важливу ділянку бухгалтерського обліку, як окрему наукову дисципліну, яка має свою мету, предмет та методи.

Предметом калькуляції є собівартість продукції, робіт, послуг як в цілому по підприємству так і в розрізі його структурних підрозділів, центрів витрат і сфер відповідальності.

Слід відмітити, що калькуляція, хоча і ґрунтується на даних бухгалтерського обліку, що стосується визначення фактичної собівартості продукції, але це самостійна дисципліна. Отримуючи дані від бухгалтерського обліку для різного роду розрахунків, калькуляція користується власними методами отримання інформації для управління. Організація обліку витрат залежить передусім від особливостей технології виробництва та характеру продукції, що виробляється. Сукупність прийомів обліку виробничих витрат та способів обчислення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) називається методом обліку витрат і калькулювання.

Досить широка номенклатура виробленої підприємствами продукції, постійно ускладнююча технологія її виробництва, одержання в результаті тих самих виробничих процесів різних видів продукції, закономірно обумовлюють застосування різних методів калькулювання. В економічній літературі виділяють різні методи калькулювання. У сільському господарстві виділяють наступні методи калькулювання собівартості продукції: простий, коефіцієнтний, пропорційний, метод виключення вартості побічної продукції, комбінований [78, с. 38]. Метод калькулювання залежить від організації і технології виробництва і включає в себе принципи збору інформації з центрів витрат про витрачені ресурси, узагальнення і розподілу непрямих витрат.

Простий метод калькулювання використовується в тих виробництвах, де технологічний процес не складний, виробляється один вид продукції та відсутнє

незавершене виробництво. Собівартість одиниці продукції визначається шляхом ділення облікових витрат на їх кількість.

У випадках, коли поряд із основною продукцією виготовляється ще один або декілька видів побічної, застосовується метод виключення вартості побічної продукції. Суть даного методу полягає в тому, що із загальної суми витрат виключається вартість побічної продукції, оціненої за певною методикою. Далі собівартість одиниці продукції визначається як при простому методі – шляхом ділення облікових витрат на їх кількість.

Найбільш широко використовується коефіцієнтний метод калькулювання. Це пояснюється тим, що в процесі сільськогосподарського виробництва одержується декілька видів продукції від однієї культури. У зв'язку з цим, витрати слід розподіляти в першу чергу за допомогою встановлених коефіцієнтів, які економічно обґрунтовано враховують співвідношення затрат на виробництво кожного виду продукції. За цим методом вся виготовлювана продукція приводиться до однієї умовної продукції. Всі витрати діляться на кількість вироблених умовних одиниць продукції і, виходячи з собівартості одиниці умовної продукції, визначається за допомогою коефіцієнтів собівартість конкретного її виду.

Близьким за своїм економічним змістом до коефіцієнтного методу являється пропорційний метод калькуляції, який застосовується при необхідності розподілу витрат між окремими видами продукції. В даному випадку за базу розподілу приймають умовні одиниці. Він використовується переважно в овочівництві, садівництві та овочівництві закритого ґрунту.

Поєднання кількох вищенаведених методів представляє собою комбінований метод калькулювання, який має широке застосування при калькулюванні собівартості продукції.

Крім вищенаведених методів існує ще нормативний метод обліку витрат, який дозволяє здійснювати повсякденний і безперервний оперативний облік поточних витрат на виробництво і контроль за ними.

Нормативний метод калькулювання собівартості продукції засновано на попередньому складанні нормативних калькуляцій на підставі технічно обґрунтованих норм витрат по основних статтях в натуральному та грошовому виразі. Норми витрат на одиницю продукції (робіт, послуг) встановлюються підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. За цим методом ведуть облік змін діючих поточних норм та визначення їх впливу на собівартість продукції, виявляють відхилення фактичних витрат від діючих норм, встановлюють причини відхилень та винних осіб.

Нормативний метод має як переваги, так і недоліки. Перевагами нормативного методу калькулювання собівартості продукції є виявлення відхилень від норм в момент їх виникнення та своєчасне виявлення причин, які це спричинили. Недоліком цього методу є його чутливість до різного типу факторів. Першу групу факторів можна назвати зовнішніми. До них відносяться інфляційні процеси, коливання цін тощо. Фактори другої групи пов'язані з особливостями технології виробництва.

Сопко В.В. вважає недоцільним використання цього методу в овочівництві, оскільки нерівномірне надходження продукції протягом року та відсутність прямої залежності між виходом продукції і сумою понесених витрат здійснюють негативний вплив на складання калькуляції. Він говорить, що із-за цих причин нормативні калькуляції складаються в господарствах частіше по технологічних групах культур та видах робіт, а не по видах самої продукції [87, с. 62].

На сьогодні калькулювання собівартості продукції не регламентується ніякими нормативними документами, регламентуються лише методи оцінки витрат, а тому вибір конкретного методу залежить від потреб отримання необхідної інформації для прийняття оперативних, тактичних та стратегічних рішень. Методи калькулювання, які застосовуються в господарстві, необхідно узгодити з керівництвом і обов'язково відобразити в наказі про облікову політику. Рішення про вибір того чи іншого методу калькулювання повинне прийматися на базі детального аналізу всіх можливих наслідків з урахуванням стратегії

подальшого розвитку підприємства. Це пов'язано з тим, що різними методами можна отримати неоднакову величину собівартості певного виду продукції, хоча загальна сума витрат, що підлягає розподілу, залишається незмінною.

Процесу калькулювання собівартості продукції передують групування витрат виробництва за об'єктами їх обліку і визначення об'єктів калькулювання.

Ми вважаємо, що в залежності від технології і характеру виробництва об'єктом калькулювання може бути окремий вид чи група однорідної продукції, певна робота чи послуга, по яких визначається їх собівартість наприклад, у овочівництві – це культура або група культур.

Калькуляційна одиниця дає можливість розрахувати витрати на виробництво по кожній статті окремо і в цілому на одиницю випущеної продукції. Економічне призначення калькуляційних одиниць полягає в забезпеченні адекватного відображення споживчих якостей товару і їх кількісної характеристики. Калькуляційною одиницею в овочівництві є натуральні (кілограми, центнери, тонни).

Калькуляційні одиниці використовуються на стадії складання калькуляції, коли визначаються витрати в розрахунку на одиницю продукції, робіт і послуг. При калькулюванні робиться розрахунок собівартості одиниці продукції діленням загальної суми витрат, виявлених в аналітичному обліку по об'єктах калькулювання на кількість одиниць даного об'єкту.

На практиці можуть застосовуватись різні калькуляції в залежності від мети і завдання їх використання. За часом складання калькуляції поділяються на два види: директивні (попередні) та звітні. Директивні калькуляції необхідні для різної мети – обґрунтування і удосконалення нормативів витрат виробництва, цін, встановлення допустимих меж трудових і матеріальних витрат за статтями калькуляції у відповідності до конкретних умов і способів виготовлення продукції, видів робіт і послуг, визначення величини і складу витрат, які залежать від діяльності структурного підрозділу і не залежать від нього тощо.

Директивні калькуляції поділяються на стандартні (нормативні), кошторисні, планові.

Стандартні (нормативні) калькуляції застосовуються з метою встановлення допустимих витрат на виробництво продукції на основі науково обґрунтованих норм. Стандартні калькуляції впроваджуються в тих підприємствах, де є добре налагоджене нормативне господарство і калькуляції складаються на основі норм, діючих в даний момент [3].

Планова калькуляція складається на основі виробничих норм і вона дозволяє визначити допустимий обсяг витрат на виробництво продукції виходячи з досягнутого рівня організації праці і управління рівня техніки і технології виробництва, масштабів підприємства тощо. Планова калькуляція відрізняється від стандартної тим, що вона складається за усередненими нормами за певний період (квартал, рік), а стандартна калькуляція – за діючими нормами за кожний період.

Звітні калькуляції складаються на основі даних бухгалтерського обліку про фактичні витрати на виробництво. Методом співставлення директивних калькуляцій із звітними знаходяться відхилення за окремими статтями витрат і в цілому по виробу.

Внутрішньогосподарські калькуляції доцільно складати на продукцію окремих теплиць основного та допоміжного виробництв. Калькуляція перемінних витрат включає в себе лише прямі витрати на виробництво.

Калькуляція собівартості продукції у плодово-овочевому підприємстві відбувається за певною послідовністю, яка складається з наступних етапів:

- розподіл за призначенням витрат на утримання основних засобів на об'єкти планування та обліку витрат;
- обчислення собівартості продукції (робіт, послуг) допоміжних та підсобних промислових виробництв, які надають послуги основному виробництву;
- розподілення витрат на зрошення, осушення землі під теплицями і відкритого ґрунту, списання витрат на обслуговування гідропоніки;
- розподіл загальновиробничих витрат;
- визначення загальної суми виробничих витрат;

- визначення загальної суми виробничих витрат по об'єктах планування та обліку;
- обчислення собівартості продукції рослинництва;
- визначення собівартості продукції підсобних промислових виробництв по переробці сільськогосподарської продукції.

Ринкові перетворення в Україні спричинили зміни в методології бухгалтерського обліку та дали поштовх для пошуку альтернативних форм його ведення.

Особливістю побудови обліку в зарубіжних країнах є його поділ на фінансовий і управлінський (виробничий). С.Ф. Голов та В.І. Єфіменко визначають виробничий облік як систему обліку, яка забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат [30, с. 288]. У виробничому обліку використовуються такі методи калькулювання як: калькуляція собівартості з повним розподілом витрат (рис. 3.2), калькуляція собівартості за змінними витратами (рис. 3.3), нормативний метод, метод середньозваженої собівартості, калькулювання на основі діяльності та інші.

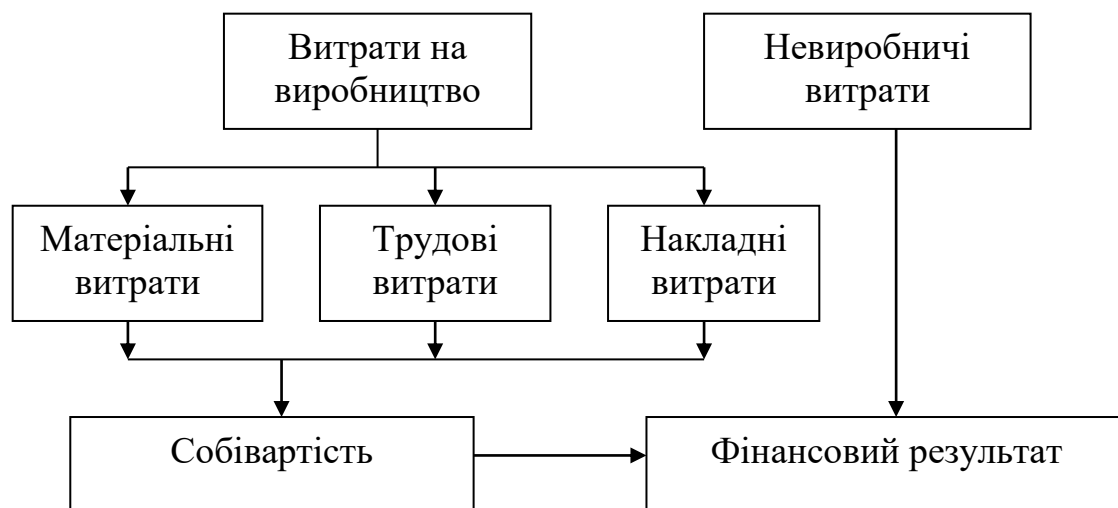


Рис. 3.2. Калькуляція собівартості з повним розподілом витрат.

Калькуляція собівартості з повним розподілом витрат між виробами – це визначення повної собівартості продукції. До повної собівартості входять прямі та непрямі витрати.

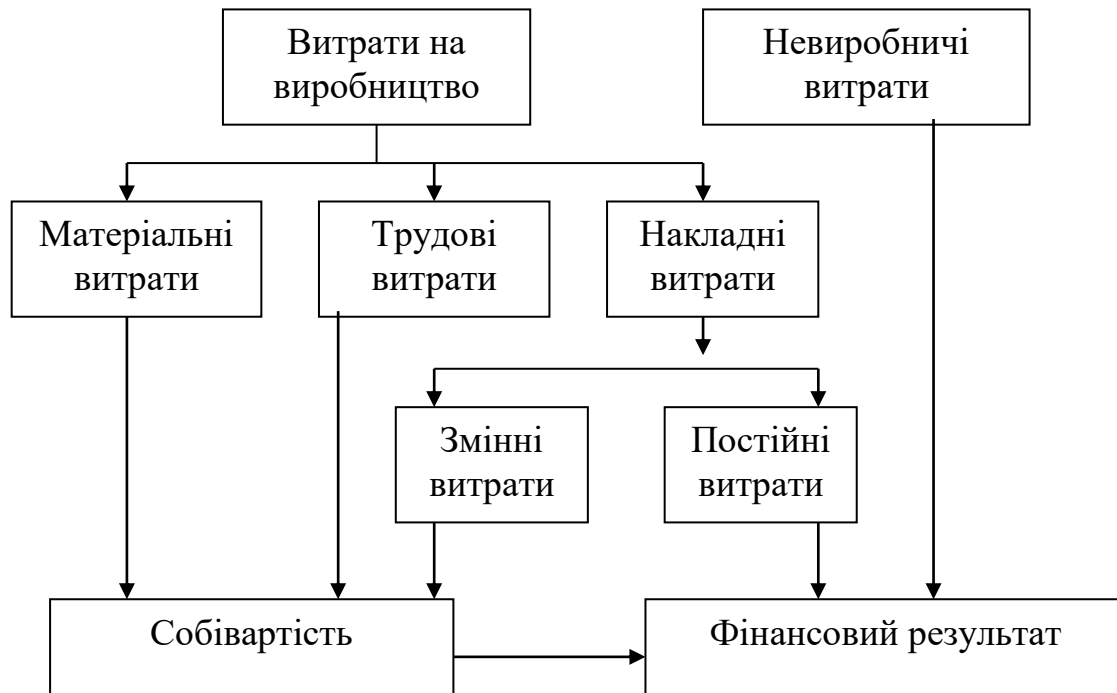


Рис. 3.3. Калькуляція собівартості по змінних витратах.

Прямі витрати відносяться прямо на виготовлювану продукцію. Це матеріальні витрати, витрати на заробітну плату основного персоналу, змінні накладні витрат, що залежать від обсягу випуску продукції. Постійні накладні витрати та дискреційні витрати не можна безпосередньо віднести на собівартість одиниці продукції. Такі витрати розподіляються між видами виробів відповідно до обраної бази. Після розподілу всіх витрат одержують калькуляцію собівартості з повним розподілом витрат між виробами. Таким чином визначається повна собівартість готової продукції, незавершеного виробництва, матеріалів на складах.

Частина витрат підприємницької діяльності носить періодичний характер і не може бути вся списана на собівартість, так як пов'язана з виробництвом у майбутньому. Такі витрати відносяться до витрат майбутніх періодів і списуються в послідовних звітних періодах.

Слід зазначити, що розподіл витрат на постійні і змінні є в цілому умовним. Ті ж самі витрати, наприклад, в залежності від місця виникнення можуть бути або

постійними, або змінними. В суттєвій мірі віднесення витрат до постійних чи змінних залежить від керівництва та рішень, які воно приймає.

Особливістю методу директ-кост є розподіл витрат на постійні і змінні [25]. Змінні витрати прямо залежать від обсягу продукції і асортименту. Постійні витрати від обсягу і асортименту продукції не залежать, їх величина залежить в основному від тривалості звітного періоду. Такий розподіл спрощує облік і підвищує оперативність одержання даних, в тому числі і про прибуток. Ще одна особливість цього методу - поєднання виробничого і фінансового обліку. Тобто, досягається можливість регулярного контролю за собівартістю і розміром отриманого прибутку. В свою чергу директ-кост підрозділяють на простий і розвинений. При простому методі в обліку використовують лише змінні витрати, а при розвиненому - в собівартість включають і прямі постійні витрат.

Аналог нормативних витрат на Заході – “стандартні витрати” (стандарт-кост) [85]. Їх об’єднує одна ідея - встановлення нормативів (стандартів), виявлення і облік відхилень з метою виявлення і усунення проблем в процесі виробництва та реалізації продукції. Однак вони мають і відмінності. По перше, у вітчизняній практиці нормативи і стандарти більш жорстко регламентуються, по друге, є відмінності у русі витрат на рахунках бухгалтерського обліку.

У розвинутих країнах іде активний пошук більш прогресивних методів обліку виробничих витрат, які відрізняються від традиційних. Довгий час на зарубіжних підприємствах найбільш поширеними методами обліку і калькулювання продукції вважалися директ-кост та стандарт-кост. Проте, виявилось, що для прийняття стратегічних рішень доцільно використовувати повну собівартість продукції. Так з’явився метод калькулювання на основі діяльності. Професор Ф.Ф. Бутинець, Панков Д.А. дають йому таке визначення: “калькулювання на основі діяльності – це метод калькулювання, що передбачає спочатку групування накладних витрат за основними видами діяльності, а потім розподіл їх між видами продукції, виходячи з того, які види діяльності потрібні для виготовлення цієї продукції” [17, с. 253]. Метод калькулювання на основі діяльності побудований за принципом, що “...продукція виготовляється в ході

виробничих процесів (операцій), а процеси споживають певні ресурси” і орієнтований на скорочення тривалості процесу виробництва [17, с. 254].

З часом методи калькулювання удосконалюються та розширюються у відповідь на потреби виробництва, тобто, на будь яку дату система калькулювання не є повністю досконалою і потребує поліпшення.

Об'єктом обчислення собівартості в рослинництві є окремі види основної, супутньої і побічної продукції, одержаної від вирощування овочевих культур. Джерелом даних для визначення собівартості продукції рослинництва є показники аналітичного обліку рахунку 231 “Рослинництво”. Собівартість продукції овочівництва визначається один раз в кінці місяця. Обчислення собівартості – важливий і відповідальний етап у бухгалтерській діяльності, для здійснення якого необхідно провести ряд підготовчих робіт. Це пов'язано з перевіренням і уточненням суми відображених витрат і обсягу одержаної продукції з урахуванням натуральних показників. Така перевірка здійснюється шляхом логічного контролю, співставлення витрат з виходом продукції, а також порівняння даних по підприємству з відповідними показниками виробничих підрозділів. Наказом про облікову політику обирається порядок обліку витрат та відображення їх у системі рахунків (Додаток М).

В овочівництві виділяють тільки рахунки по обліку витрат, які підлягають розподілу в кінці місяця – рахунки по обліку витрат під культури урожаю поточного року. Рахунки по обліку витрат під урожай майбутніх років не виділяється. Витрати під урожай майбутніх років в кінці року не закривають, а суми витрат показують як незавершене виробництво, що залишається за дебетом рахунку 23 “Виробництво” тому на досліджуваному підприємстві немає незавершеного виробництва.

Згідно з Методичними рекомендаціями [100] виробнича собівартість продукції овочевих культур визначається – франко-поле (франко-місце зберігання).

Наступні витрати на виконання операцій по підготовці продукції до реалізації та її проведення відносяться на витрати зі збуту.

По культурах, по яких одержують один вид продукції (без побічної), собівартість визначають діленням витрат по вирощуванню культури на валовий вихід продукції. В даному випадку об'єкт обліку витрат збігається з об'єктом обчислення собівартості. За наявності побічної продукції її вартість віднімається від загальної суми витрат по вирощуванню відповідної культури (групи культур). Розглянемо порядок калькулювання окремих видів продукції рослинництва в досліджуваних господарствах.

П(С)БО 16 “Витрати” [65] передбачено калькулювання виробничої собівартості продукції, зміст якої дозволяє трактувати її як повну виробничу собівартість з огляду на те, що у її склад включаються не тільки змінні витрати, а й постійні. Останні у вигляді постійних загально виробничих витрат, які є, по суті, постійними виробничими накладними витратами. При калькулюванні неповної собівартості до її складу включаються тільки змінні витрати у вигляді прямих виробничих витрат і зміненої частини виробничих накладних витрат [100]. Відповідно, у першому випадку, оцінка запасів незавершеного виробництва і готової продукції здійснюється з урахуванням загальновиробничих витрат (повністю або частково в залежності від наявності чи відсутності постійних нерозподілених загальновиробничих витрат), а у другому – вони оцінюються тільки за сумою змінних витрат, оскільки постійні виробничі накладні витрати вважаються витратами періоду і, відповідно, відносяться безпосередньо на фінансові результати діяльності. Можлива також різниця у розмірі прибутку, який визначається при застосуванні відповідного методу калькулювання. Вона обумовлюється в основному відмінностями в оцінці запасів на кінець звітного періоду та коливаннями обсягу цих запасів.

Однак, незважаючи на ці відмінності кожний з методів має свої переваги і недоліки. Зокрема, метод калькулювання повної виробничої собівартості має такі переваги:

- 1) без витрат, які відносяться до загальновиробничих процес виробництва неможливий, отже ці витрати слід вважати виробничими і, відповідно,

вони повинні враховуватись при оцінці запасів як готової продукції так і залишків незавершеного виробництва;

- 2) цей метод калькулювання відповідає принципу відповідності витрат і доходів, так як забезпечує перенесення частини виробничих витрат (в собівартості залишків незавершеного виробництва і готової продукції) на наступний період з метою порівняння їх з виручкою від реалізації в тому періоді, коли ця продукція буде реалізована;
- 3) застосування цього методу відповідає вимогам фінансової звітності, які передбачають оцінку запасів з врахуванням частки постійних накладних (загальновиробничих витрат);
- 4) розподіл накладних витрат є єдиним реальним способом визначення суми витрат на виробництво продукції з метою калькулювання ціни продажу і аналізу прибутку;
- 5) аналіз виникнення нерозподілених постійних витрат є корисним з точки зору виявлення неефективно використаних виробничих потужностей.

Разом з цим, методу калькулювання повної собівартості продукції притаманні не менш суттєві недоліки. Зокрема, це, по-перше, те, що при збільшенні або зменшенні запасів готової продукції може викривлятися співставність звітів про фінансові результати, в той же час результат зміни обсягів реалізації може не відслідковуватися; по-друге, не досить обґрунтований (в більшості випадків) розподіл постійних накладних витрат призводить до можливо некоректних висновків при аналізі собівартості продукції: по-третє, у зв'язку з тим, що при застосуванні цього методу всі виробничі витрати в калькуляції узагальнюються на відміну від калькулювання неповної собівартості (коли змінні витрати визначаються з розрахунку на одиницю продукції, а постійні витрати відображаються загальною сумою), така калькуляція не відбиває залежності витрат від масштабів виробництва. Оскільки більшість управлінських рішень пов'язана саме з аналізом залежності витрат від зміни обсягів виробництва, можна стверджувати, що метод калькулювання неповної собівартості продукції є більш придатним для оперативного управління собівартістю, ніж метод калькулювання

повної собівартості. Однак, попри всі недоліки калькулювання повної виробничої собівартості продукції, її застосування не повинно обмежуватись фінансовим обліком. За межами фінансового обліку дані про таку собівартість можуть використовуватись для ціноутворення. Зважаючи на те, що ціна продукції повинна відшкодовувати всі витрати підприємства в собівартість, яка визначається з метою калькулювання і обґрунтування ціни, треба включати не тільки загальновиробничі витрати, а й адміністративні витрати, витрати на збут та інші.

Таким чином, обидва методи калькулювання собівартості продукції мають право на існування, оскільки кожний з них забезпечує притаманні тільки йому функції як в межах фінансового, так і управлінського обліку.

3.3. Удосконалення первинного виробничого обліку на плодовоовочевих виробництвах

Початком обліку окремих операцій, що характеризують господарські процеси і явища, які відбуваються на сільськогосподарських підприємствах є первинний облік, де відбувається оформлення пов'язаних з процесом виробництва господарських операцій первинними документами. Первинні документи відображують початкові відомості про господарські факти, що виникають в ланках, бригадах, інших підрозділах господарства і являються початковою стадією облікового процесу [68].

Основою інформації для бухгалтерського фінансового, управлінського та статистичного обліку являються вихідні дані, отримані внаслідок спостереження і первинного відображення здійснених господарських операцій [34]. В залежності від термінів одержання, обробки та видачі, достовірності облікових даних залежить обґрунтованість прийняття управлінських рішень.

Правильна організація первинного обліку витрат дозволяє раціонально використовувати матеріальні, трудові і фінансові ресурси. При цьому, під

організацією системи первинного обліку слід розуміти сукупність заходів, які спрямовані на найкраще поєднання елементів облікового процесу в їх статистичному і динамічному стані, що забезпечують позитивний вплив на покращення виробництва та збереження всіх ресурсів [82].

Первинний облік витрат – це складний комплекс прийомів із сприйняття початкової інформації та її реєстрації в документах, які є при цьому не тільки способом оформлення господарських операцій, але одночасно і матеріальними носіями первинної інформації. Крім цього вони служать основою організації всієї системи бухгалтерського обліку витрат і використовуються як інформаційна база для оперативного економічного аналізу діяльності окремих ділянок, ланок, підрозділів.

Ми вважаємо, що первинний облік витрат на виробництво продукції овочівництва являється частиною загальної системи бухгалтерського обліку виробничого підприємства. Тут відбувається формування даних про витрати на виробництво продукції в залежності від обсягу виробництва. Тому, організація первинного обліку забезпечує за допомогою відповідної організації аналітичного обліку контроль за ходом виробничих процесів та їх оперативне регулювання з метою підвищення ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів і зниження собівартості.

Основними функціями первинного обліку є інформаційна та контрольна. У зв'язку з цим, первинний облік витрат виробництва вирішує наступні завдання:

- постійне здійснення заходів з підвищення достовірності та вчасності облікових даних про витрати виробництва;
- отримання інформації про витрати в розрізі статей калькуляції;
- оперативна реєстрація змін та відхилень у виробничому процесі за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат;
- контроль за фактичними непродуктивними витратами і втратами [81, с. 26].

Визначити місце кожної господарської операції, зрозуміти поняття первинного обліку можна за допомогою основних етапів облікового процесу, який включає:

- 1) сприймання стану господарських фактів – явищ, процесів;
- 2) реєстрація господарських фактів;
- 3) обробка даних;
- 4) формування даних в накопичувальних реєстрах;
- 5) передача даних для прийняття управлінських рішень.

Проведені нами дослідження свідчать, що первинному обліку приділяється недостатньо уваги на всіх рівнях управління виробництвом плодово-овочевих культур. Ми вважаємо, що первинний облік можна вважати налагодженим на будь-якому виробничому підприємстві тільки тоді, коли за його допомогою своєчасно і у повному обсязі відображаються всі господарські процеси і явища, які відбуваються у виробництві. Ми поділяємо думку проф. В.В. Сопко, що інформація про факти господарської діяльності підприємства, в тому числі про витрати на виробництво, повинна реєструватись в первинній документації [87, с. 62].

Документи є також основою для попереднього контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства. Для цього вони повинні задовольняти вимогам обліку і складання звітності. Документи повинні складатися за відповідною формою і містити всі необхідні реквізити. Тому, вдосконалення первинної облікової документації має важливе значення в оптимізації обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції.

В обліково-економічній літературі носії облікової інформації, які застосовуються у первинному обліку пристосовані для сприйняття людьми, пристосовані для сприйняття обчислювальними машинами та комбіновані, дані яких можуть сприйматися людиною і обчислювальною машиною.

Звернемо увагу, що саме автоматизація облікових робіт дає можливість скоротити паперові носії первинної інформації шляхом їх заміни на машині. Але ми не погоджуємось з думкою Ткаченко Н.М, що: “в умовах широкого

використання комп'ютерної техніки можливе застосування бездокументованого варіанта бухгалтерського обліку” [89, с. 36]. Практично не можливо здійснювати контроль за раціональним використанням матеріальних і трудових ресурсів без первинних документів, які юридично підтверджують факт їх використання. Тому й виникає необхідність у підвищенні якості первинної документації, її уніфікації та максимального пристосування до галузевих особливостей.

Завдання, що стоять перед первинним обліком, ускладнюються їх залежністю від рівня обліково-економічної роботи, ступеню автоматизації облікового процесу і вимагають диференційованого підходу до аналізу стану первинної документації. Виходячи з вищенаведеного можна відокремити такі основні типи підприємств, в яких:

- збір та обробка обліково-економічної інформації здійснюється вручну;
- збір та обробка обліково-економічної інформації у більшості випадків здійснюється вручну, лише частково автоматизовані ділянки обліку, що недостатньо узгоджує її із завданням управління та охоплює тільки окремі її види;
- збір та обробка обліково-економічної інформації здійснюється вручну з обмеженим використанням технічних засобів, автоматизація обліку на окремих ділянках що дає можливість забезпечити потреби управління при вирішенні основних функцій і завдань;
- збір та обробка обліково-економічної інформації практично повністю автоматизовані, що робить реальним повне інформаційне забезпечення засобами обліку потреб управління.

Значні можливості з удосконалення первинного обліку витрат і зниження його трудомісткості з точки зору провідних вітчизняних вчених, відкриваються в умовах використання обчислювальної техніки. У цьому випадку первинний облік не звільняється від необхідності забезпечення достовірності інформації. Проблема тут не лише у правильності перенесення даних про витрачання ресурсів на машинні носії інформації із оформленого паперового документу, але й у

можливості використання для відображення витратних операцій в електронних документах, які б мали юридичну і бухгалтерську силу.

Використання обчислювальної техніки для документування господарських операцій вимагає налагодження системи посиленого контролю за створенням носіїв інформації. Інформація, зібрана і опрацьована з використанням електронних документів, повинна зберігатися протягом визначеного часу на магнітних носіях або у роздрукованому вигляді, що дасть можливість використати такий документ при першій потребі.

Ми вважаємо, що використання обчислювальної техніки в облікових процесах потребує перебудови не тільки форм і методів обробки економічної інформації, але і всієї системи функціонування первинного обліку. Удосконалення організації первинного обліку і посилення його ролі у формуванні оціночних показників дозволить вчасно виявити негативні явища і в оперативному порядку ліквідувати їх вплив. Це особливо важливо в сучасних умовах господарювання, тому що недоліки, які є у системі первинного обліку, не дають змоги отримати необхідну аналітичну інформацію для контролю над процесами формування необхідних показників.

Виходячи із вищевикладеного, основними напрямками удосконалення первинного обліку витрат на виробництво ПФГ “Поточище” є:

- автоматизація процесу збору, реєстрації та передачі інформації за окремими виробничими підрозділами і видами діяльності підприємства;
- упорядкування первинної документації;
- скорочення обсягу інформації, що відображується у первинних документах, та виключення із первинних документів умовнопостійної інформації, постійних реквізитів, що дасть можливість уникнути повторення та дублювання показників.

Після належного оформлення всі первинні документи повинні направлятись в ті чи інші облікові відділи підприємства для використання їх в обліку, відповідно до встановленого порядку проходження, та отримання оперативної управлінської інформації. Враховуючи це, лише правильна організація

документообороту дозволить ефективніше вести поточний облік. Неналагодженість документообороту в багатьох випадках є однією з основних причин серйозних недоліків у обліку. Тому, на ПФГ “Поточище” наказом керівника повинен бути встановлений порядок оформлення і проходження первинної документації, затверджений план документообороту.

Ми вважаємо, що загальними вимогами стосовно організації документообороту є:

- встановлення найбільш короткого шляху проходження документів від місця їх складання до місця обробки;
- визначення мінімального часу для оформлення, обробки і реєстрації документу;
- неухильне дотримання встановлених правил всіма обліковцями.

Вибуття матеріальних цінностей на виробництво оформляється по накладних, лімітно-забірних картках та інших документах. На практиці часто вважають, що все, що видано зі складу, повинно бути списано на витрати виробництва, на реалізацію чи по інших каналах. Але реально не вся кількість матеріальних цінностей повністю використовується і належить поверненню на склад. Наприклад, частину розсади працівник не використав, і замість того щоб повернути її на склад, забрав собі для власних потреб. Тому, організовуючи облік списання матеріальних цінностей на ПФГ “Поточище”, потрібно чітко контролювати і розмежовувати списання витрат на виробництво від внутрішньогосподарського їх переміщення.

Списання матеріальних цінностей на виробництво оформляється актами. У рослинництві вцілому, та у овочівництві зокрема, для списання насіння і садивного матеріалу на вирощування відповідних сільськогосподарських культур використовують акт на витрати насіння і садивного матеріалу (форма № 119). Акт складається після проведення робіт по посіву, до акту додаються лімітно-забірні картки, накладні та інші документи, по яких одержані цінності. Ознайомлення із методикою оформлення даного документу в ПФГ “Поточище”, дає можливість стверджувати, що на практиці акт заповнюється не зовсім методично вірно,

складається нерегулярно. Практика свідчить, що акт використовується лише формально. Списання відповідних матеріальних цінностей відбувається на підставі накладних під час посіву. На нашу думку, для контролю норм витрат насіння і садивного матеріалу та якості посівів в акті та на документах, що додаються до нього (лімітно-забірні картки, накладні та інші), повинен ставити свій підпис агроном-технолог. Це буде його свідченням у правомірності витрачання насіння і садивного матеріалу цілеспрямовано і у відповідних об'ємах.

Записи про витрати нафтопродуктів складають на підставі звіту про рух пального та мастил (форма №120). Нафтопродукти зі складу в підзвіт видаються по лімітно-забірних картках, які відкриваються на кожного одержувача (тракториста-машиніста, водія) в межах ліміту. Завідуючий складом кількості виданих нафтопродуктів проставляє в облікові листки трактористів-машиністів і дорожні листки вантажного автомобіля. На підставі останніх документів складають звіт про рух пального та мастил та фактичну витрату палива списують на витрати виробництва [62]. Дослідження показують, що в більшості господарств виникають недоліки при заповненні звіту про рух пального та мастил. Дуже часто одні й ті ж назви нафтопродуктів обліковують по мірі їх надходження в кілограмах, а на витрачання їх виписують в літрах. Це зумовлює необхідність переведення витратної одиниці в прихідну, тобто із об'єму (л) в масу (кг).

При списанні пального на автомобільному транспорті доцільно використовувати такі види норм витрат палива: лінійні норми, що регламентують витрати палива в процесі руху автомобіля; норми витрат палива на роботу спеціального обладнання, встановленого на автомобілі. Лінійні норми встановлюються для кожної марки автомобіля, які експлуатуються й відповідають умовам роботи автомобільного транспорту.

У овочівництві поряд із засобами виробництва й землею необхідним виробничим фактором є праця. Носіями здатності працювати є трудові ресурси.

Для обліку праці й нарахування оплати праці використовуються відповідні документи. Після проведення обстеження стану первинної документації по обліку праці та її оплати в досліджуваних господарствах, ми прийшли до висновку, що в

обліку використовуються різні форми первинних документів, які допускають дублювання облікових показників, мають морально застарілі записи, не враховують ринкові вимоги та не мають необхідних реквізитів.

На нашу думку, для обліку механізованих робіт необхідно сконструювати універсальний обліковий документ тракториста-машиніста, який би об'єднував дві існуючі його форми - форму № 65а, призначену для обліку механізованих робіт при колективному підряді і погодинному авансуванні та форму № 67б, призначену для обліку механізованих робіт, що виконуються без причіплювача.

Для обліку нарахування оплати праці при відрядному авансуванні використовується декілька форм первинних документів (№ 66, № 66а, № 69, № 65) Проаналізуємо зміст цих документів у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Класифікація облікових показників по обліку праці і виконаних робіт

№ п/п	Показники	Форми первинних документів			
		Ф.№65	Ф.№66а	Ф.№66б	Ф.№69
1.	Сільгосппідприємство	+	+	+	+
2.	Шифр	+	+	+	+
3.	Відділення	+	+	+	+
4.	Бригада	+	+	+	+
5.	Шифр синтетичного і аналітичного обліку, роботи		+	+	+
6.	Прізвище, ім'я та по батькові, табельний номер, посада	+	+	+	+
7.	Назва роботи	+	-	-	-
8.	Назва культури, виконаної роботи	-	+	+	-
9.	Облікова група тварин, птиці	-	-	-	+
10.	Одиниця виміру	+	+	+	+
11.	Вид оплати	-	+	+	+
12.	Обсяг виконаної роботи	+	+	+	+
13.	Відпрацьовано годин	+	+	+	+
14.	Якість роботи	+	-	-	-

«+» - наявність реквізитів

«-» - відсутність реквізитів

Після вивчення даного питання в ПФГ “Поточище”, ми прийшли до висновку, що вищенаведені форми необхідно об'єднати й побудувати один узагальнюючий документ. Це пов'язано з тим, що значна кількість реквізитів

повторюється й збільшується об'єм роботи у обліковця, ускладнюється процес використання інформації в обліку на ЕОМ. Отже, запропоновані нами форми первинних документів дозволяють посилити контроль за витрачанням сировини і матеріалів у процесі виробництва, тісно поєднати оперативний облік і контроль з бухгалтерським, що створить основу для реалізації ефективної системи управління, дасть змогу оптимізувати управлінські рішення.

Облік процесу виробництва є досить складною ділянкою облікової роботи, про що свідчить нижче наведена схема (рис. 3.1.).

Для обліку витрат виробництва передбачено Журнал-ордер № 10.1 с.-г., Журнал-ордер № 10.2 с.-г. та Журнал-ордер № 10.3 с.-г.

Для обліку основних виробництв (рахунок 23 “Виробництво”) передбачено ведення Виробничого звіту № 10.3а с.-г.; допоміжних виробництв, витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання (рахунок 23 “Виробництво”), обліку капітальних інвестицій (рахунок 15 “Капітальні інвестиції”); витрат на збут (рахунок 93 “Витрати на збут”) та інших виробництв – Виробничий звіт № 10.3б с.-г.; загальновиробничих витрат – Виробничий звіт ф.№ 10.3в с. - г.; адміністративних витрат - Виробничий звіт ф.№ 10.3г с. - г.

Виробничі звіти складаються за місяць і наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку по відповідних статтях витрат. Дані Виробничих звітів за кредитом аналітичних рахунків виробництв у межах структурних підрозділів та галузей виробництв переносяться до Зведеної відомості ф.№ 10.3 д с.-г. до Журналу-ордера № 10.3. с.-г.

Підсумки Зведеної відомості з деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками) переносять до Журналу-ордера № 10.3. с.-г., а обіги з кредиту з Журналу-ордера – до Головної книги.

Оборотна відомість за рахунками витрат виробництв ф. № 10.3.с.-г. передбачає відображення початкового залишку обігу з дебету і кредиту, залишок на кінець (початок) звітного періоду для кожного об'єкта аналітичного обліку. Оборотною відомістю складається на підставі даних Виробничих звітів.

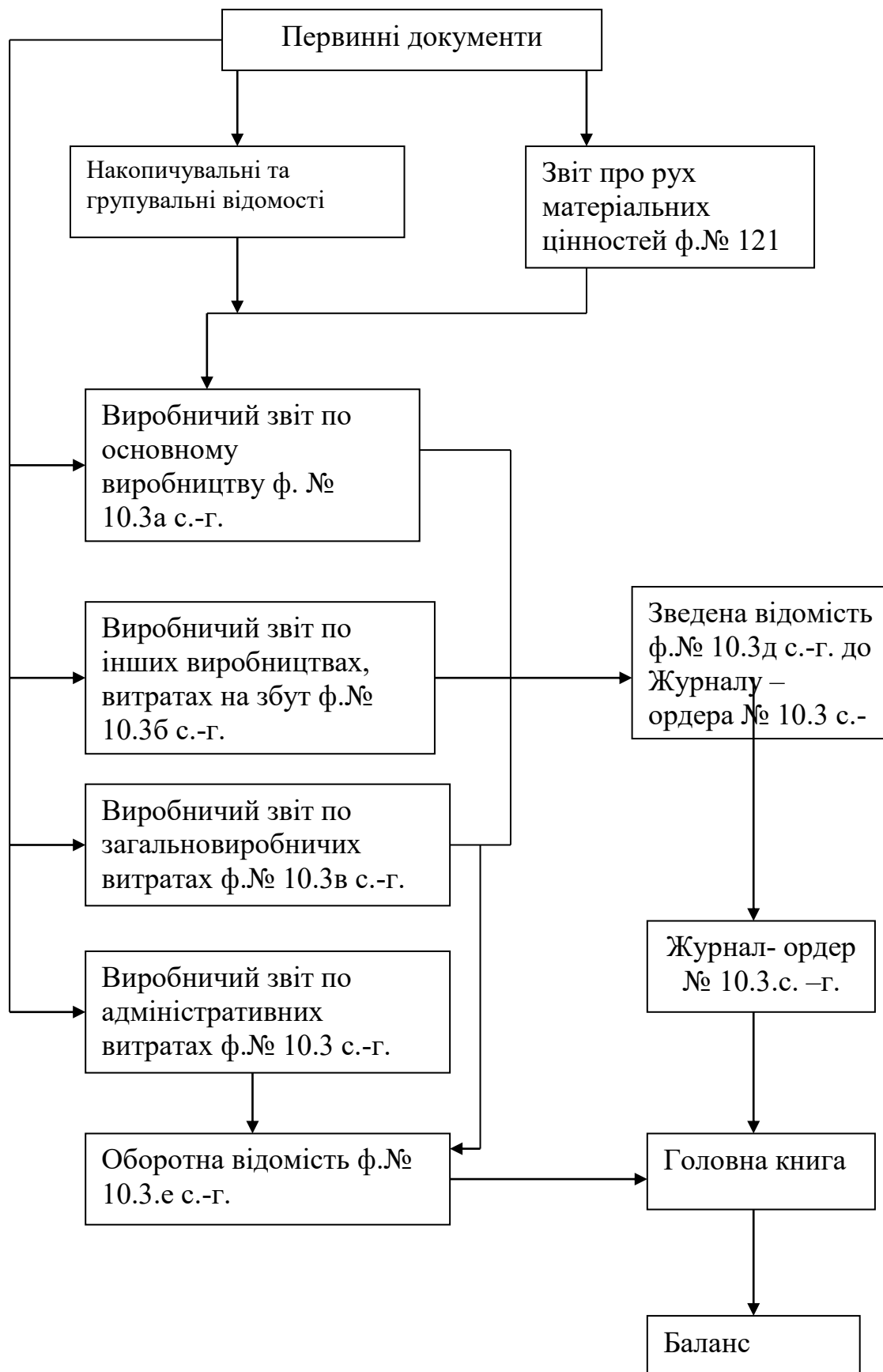


Рис. 3.1. Схема обліку процесу виробництва

Таким чином, проведені дослідження стану первинного обліку і його місця в системі управління витратами плодово-овочевого підприємства дають змогу зробити наступні висновки:

- на даний момент у виробництві продукції овочівництва первинні документи зберігають своє значення і є основним носієм облікової інформації;
- первинні облікові документи, що використовуються у практиці роботи такого підприємства, недосконалі та потребують подальшого удосконалення;
- скорочення обсягів даних, які містяться у первинних документах і не використовуються для подальшої обробки та кількості форм первинних документів на основі їх уніфікації, а також побудова документів відповідно до вимог раціональної інформаційної моделі, буде успішним лише за умов впровадження в практику роботи досліджуваних господарств засобів автоматизованого збору та обробки інформації;
- організація вихідних носіїв інформації у кожному конкретному випадку повинна забезпечуватися застосуванням комплексу раціональних форм первинних документів, що визначаються особливостями виробничих процесів.

Висновки до розділу 3

1. В сучасних умовах господарювання первинному обліку приділяється недостатньо уваги. Основним напрямком удосконалення первинного обліку витрат на виробництво є упорядкування первинної документації, скорочення обсягу інформації, що відображується у первинних документах та виключення із них умовнопостійної інформації, постійних реквізитів, що дасть можливість уникнути повторення, дублювання показників. Організація вихідних носіїв інформації повинна забезпечуватися застосуванням комплексу раціональних форм первинних документів, що визначаються особливостями виробничих процесів

2. При формуванні собівартості продукції (робіт, послуг) до неї не включають низку витрат, безпосередньо пов'язаних з виробничим процесом.

Вважаємо за доцільне проводити розподіл адміністративних витрат та витрат на збут та тим самим визначати повну собівартість. Це дасть можливість уникнути нижченаведених проблем: скорочена собівартість продукції не може бути використана в розрахунках показників економічної ефективності нової техніки й організаційно-технічних заходів; не може бути базою визначення договірних цін на продукцію, що випускається; при аналізі господарської діяльності підприємства неможливо визначити суму прибутку, що була отримана підприємством за рахунок зниження собівартості продукції або, навпаки, допущені збитки в зв'язку з підвищенням собівартості продукції; неможливо визначити динаміку зниження чи збільшення собівартості продукції та її рентабельності за ряд періодів, тобто провести порівняльний аналіз; утруднює фінансовий контроль за витратами за місцями їх виникнення.

3. Формування собівартості продукції згідно із нормативними актами не є економічно обґрунтованим і не відображає повною мірою рівень фактичних витрат на виробництво як усієї виробленої продукції, так і окремих її видів, тому виникає потреба у калькуляції собівартості з повним розподілом витрат та калькуляції собівартості по змінних витратах. Розподіл накладних витрат пропонуємо здійснювати, застосовуючи нормативні ставки, що сприятиме підвищенню оперативності обліку та створенню передумов ефективного управління діяльністю тепличного господарства. Нормативні ставки накладних витрат розраховуються для кожного підрозділу підприємства. Для підприємств, які виготовляють однорідну продукцію, доцільно застосовувати єдину нормативну ставку, яка встановлюється для всього підприємства на всі види робіт. Для підприємств, які виготовляють широкий асортимент продукції, доцільно використовувати цехові нормативні ставки. При цьому пропонується застосовувати не місячні, а середньорічні нормативні ставки накладних витрат, які розраховуються на початку року для кожного підрозділу, після чого використовуються протягом року, що сприятиме зменшенню сезонного впливу на зміну собівартості продукції, підвищенню оперативності її формування та зниженню трудомісткості розрахунків.

ВИСНОВКИ

У дипломній роботі охарактеризовано теоретичні положення і запропоновано наукове обґрунтування проблемних питань організації та методики бухгалтерського обліку виробництва продукції овочівництва. На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки та пропозиції:

1. Підприємства у сучасних умовах господарювання самостійно вирішують проблемні аспекти групування витрат за статтями. Проте у межах діяльності плодовоовочевих підприємств, номенклатура статей, їх зміст, групування та розподіл мають бути однаковими у для того, щоб отримувати співставні показники собівартості при плануванні, обліку та калькулюванні.

До основного критерію виокремлення витрат у самостійну статтю відносять значення для формування собівартості продукції, яку виробляє тепличне підприємство. У результаті проведеного дослідження, запропоновано певні зміни окремих елементів номенклатури статей досліджуваного підприємства, а саме статтю “Добрива” – на “Добрива органічні” та “Добрива мінеральні”. Також запропоновано об’єднати статті “Витрати на ремонт необоротних активів” та “Інші витрати на утримання основних засобів” під загальною назвою “Витрати на утримання та ремонт основних засобів”. Впроваджені зміни допоможуть більш детально та точно визначати спрямованість витрат, виявляти місця їх виникнення, організувати контроль за витратами та їх аналіз.

2. Основним носієм облікової інформації про виробництво є первинні облікові документи, що використовуються у практиці роботи підприємств овочівництва і зберігають своє значення. Проте вони також потребують подальшого удосконалення в частині скорочення кількості реквізитів, які містяться у первинних документах і не використовуються для подальшої обробки, та числа форм документів на основі їх уніфікації, а також врахування вимог раціональної інформаційної моделі при впровадженні в практику роботи господарств засобів автоматизованого збору та обробки інформації.

3. Здійснено аналіз наявних в Україні та поза її межами методів обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості, проведено їх структурування та систематизацію. Відповідно до проведених досліджень, обґрунтовано, у зв'язку із складною послідовністю операцій технологічного процесу у виробництві продукції овочівництва а також із наявністю різних організаційно-правових форм діяльності, підприємство має самостійно обирати метод обліку, пов'язуючи його з прийнятою структурою управління і технологією виробництва.

4. Досліджено, що при формуванні собівартості продукції (робіт, послуг) плодовоовочевих підприємств не включають у калькуляцію низку витрат. Це витрати, пов'язані із організацією та управлінням виробництвом та збутом продукції. У дипломній роботі обґрунтовано доцільність проведення розподілу адміністративних та витрат на збут з метою визначення повної собівартості продукції в межах управлінського обліку. Таким чином, отримана у процесі аналізу інформація буде використана для ціноутворення, прийняття довгострокових управлінських рішень на ПФГ "Поточище".

5. Обґрунтовано, що формування собівартості продукції відповідно до нормативно-правових актів не є економічно підтвердженим і не відображає повною мірою рівень фактичних витрат на виробництво усієї виробленої продукції та окремих її видів. А це призводить до виникнення потреби у калькуляції собівартості з повним розподілом витрат та калькуляції собівартості за змінними витратами.