

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ПОЛТАВСЬКА ДАРЖАВНА АГРАРНА АКАДЕМІЯ

**П.В. Іванюта**  
**З.М. Левченко**

**ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ  
(УПРАВЛІНСЬКИЙ) ОБЛІК У  
ВИРОБНИЧИХ ПІДРОЗДІЛАХ  
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ  
ГОСПОДАРЮЮЧИХ СУБ'ЄКТІВ**

*Рекомендовано  
Міністерством освіти і науки України  
як навчальний посібник для студентів  
вищих навчальних закладів*



КИЇВ—2006

УДК 631.162:657.25](075.8)

ББК 65.32я73+65.052я73

I-24

Гриф надано  
Міністерством освіти і науки України  
(Лист № 14/18.2-473 від 27.02.2006 р.)

**Рецензенти:**

**Л.О.Антоненко** — д.е.н., професор кафедри економіки і менеджменту;

**Ю.А.Верига** — к.е.н., професор;

**М.А.Самчук** — к.е.н., доцент.

**Іванюта П.В., Левченко З.М.**

I-24 Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: Навчальний посібник. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 368 с.

**ISBN 966-364-244-0**

Висвітлюються концептуальні підходи до формування внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, його місця і ролі в організації господарського обліку та в системі управління; обґрунтовується його основна функція — облік виробничих витрат; розкрита дієвість внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, зокрема в умовах внутрішньогосподарського розрахунку і чекової форми контролю та у зв'язку із застосуванням інформаційних систем і комп'ютерних локальних мереж; розглядається взаємозв'язок внутрішньогосподарського (управлінського) обліку з бюджетуванням та контролінгом.

Головне завдання посібника — надати допомогу тим, хто бажає оволодіти перевіреною практикою організацією ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів. Посібник буде корисним як для студентів і аспірантів, так і фахівців сільськогосподарської галузі.

УДК 631.162:657.25](075.8)

ББК 65.32я73+65.052я73

ISBN 966-364-244-0

© Іванюта П.В., Левченко З.М., 2006

© Центр навчальної літератури, 2006

## ПЕРЕДМОВА

Важливою умовою переходу аграрних формувань до ринкових принципів підприємницької діяльності є повсюдне та активне застосування економічних методів управління. Вирішення даної проблеми ускладнюється у зв'язку з не зовсім вдалим реформуванням бухгалтерського обліку в Україні та погіршенням інформаційного забезпечення аграрного менеджменту. Облік є основною функцією управління. Він відображає витрати виробництва, обігу та розподілу. Його інформація забезпечує обґрунтованість управлінських рішень і дозволяє контролювати їх виконання.

Після реформування обліку в Україні і введення Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) значну увагу у наукових дослідженнях приділено фінансовому обліку, орієнтованому на потреби податкової служби, але вкрай недостатньо – внутрішньогосподарському (управлінському) обліку.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік, зорієнтований головним чином на управління витратами господарюючого суб'єкта, сприяє успішній адаптації до зміни зовнішнього середовища, науковому підходу до вирішення обліково-аналітичних завдань, реалізації можливостей управляти витратами на різних стадіях процесу економічного відтворення, застосуванню ефективних методів оптимізації витрат.

Розвитку теорії і практики організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку сприяють праці *українських вчених*: О.С. Бородкіна, Ф.Ф.Бутинця, Ю.А.Вериги, С.Ф.Голова, Г.Г.Кірейцева, М.Ф.Кропивко, М.В.Кужельного, А.М.Кузьмінського, В.О.Ластовецького, В.Г.Лінника, В.Б.Моссаковського, М.Ф.Огійчука, Л.Нападовської, М.С.Пушкаря, В.В.Сопка, В.К.Савчука, Л.К.Сука, Л.С.Шатковської, Д.М.Фесенка, М.Г. Чумаченка, і *зарубіжних* – Т.Джонсона,

К.Друрі, Р.Каплана, В.Ф.Паля, С.С.Сатубалдіна, С.М.Стукова, Ф.Тейлора, В.І.Ткача, Дж.Хігінса.

Незважаючи на значні наукові напрацювання, недостатньо уваги приділено проблемам організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів.

Навчальний посібник містить 5 розділів, у яких розглядається: еволюція внутрішньогосподарського (управлінського) обліку; теоретико-методологічні та практичні підходи до формування операційно-технологічних та виробничих витрат; особливості калькуляції для визначення собівартості основної, побічної і супутньої сільськогосподарської продукції; організація внутрішньогосподарського розрахунку із використанням комп'ютерних технологій. Автори цього посібника пропонують організаційно-економічний механізм удосконалення організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку при бюджетуванні, контролі та аналізі господарських процесів.

Навчальний посібник розрахований на підготовку фахівців сільськогосподарських спеціальностей у вищих аграрних навчальних закладах III–IV рівнів акредитації, перепідготовку та підвищення їх кваліфікації, він буде корисним як для наукових працівників, так і для практиків, що дозволяє рекомендувати його до друку.

Цей посібник з безмежною вдячністю присвячуємо професору кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Національного Аграрного Університету, кандидату економічних наук, вченій, великому педагогу і мудрій людині Людмилі Станіславівні Шатковській.

Автори: кандидат економічних наук  
Іванюта Павло Васильович,  
кандидат економічних наук, доцент  
Левченко Зоя Михайлівна.

## Розділ 1

# ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ВИНИКНЕННЯ ТА РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО (УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ

### 1.1. Еволюція розвитку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

Облік виник в процесі матеріального виробництва. Про використання обліку в практичній діяльності людини на ранніх стадіях розвитку суспільства свідчать археологічні знахідки в стародавньому Єгипті (3400–2980 рр. до н.е.) – на папірусі, в Вавілонії – глиняні пластинки, в стародавній Греції – дощечки, вибілені гіпсом, в Римі – навощені дощечки, лико папірусу, пергамент [51] та ін.

У 1792–1750 рр. до н. е. на базальтовому стовпі викарбувані закони царя Вавілонії Хаммурапі, в яких відображалися витрати на виробництво, орендна плата та прибутки від ведення господарства. В 1391 р. італійський історик Т.Зербі писав про існування подвійного обліку, при якому сума по кожній господарській операції записувалася двічі. Автором подвійної бухгалтерії вважається італійський монах – математик Лука Пачолі (1445–1515), який в своїй книзі «Трактат про рахунки і записи» [79] розглядає облік як універсальну методичну науку.

На початку XVIII ст. в Росії були видані перші нормативні документи з обліку: «Про порядок вмісту надходжень і витрат, і рахунки про гроші, і яким чином книги вести, і про це належить виступити в губерніях, поселеннях і містах», «Торг амстердамський, який містить все те, що потрібно знати купцям і банкірам, як в Амстердамі проживаючим, так і іноземним», «Ключ комерції або торгівлі, в тому числі наука бухгалтерії, яка виявляє зміст книг і рахунків купецьких».

Найбільший вклад в економічну теорію та обґрунтування обліку як науки внесли: В.Петті (1694), А.Сміт (1723–1796), Д.Рікардо (1772–1823), К.Маркс (1818–1883), Й.Шумпетер (1863–1950), І.Ф.Шер (1846–1924), Прудон П'єр Жозеф (1809–1865), Д.М.Кейнс (1883–1946), В.В.Леонтьєв (1906) та ін.

У теорії бухгалтерського обліку різні автори визнають різні види обліку [52, 24]. До 1991 р. народногосподарський облік поділяли лише на три види: оперативний, бухгалтерський, статистичний. Такий поділ з'явився в 30-х роках ХХ ст. в умовах превалювання державної форми власності за адміністративно-керованої економіки та централізованого планового управління і зустрічається в усій навчальній літературі та наукових публікаціях радянської доби.

Прийнятий Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] в 1999 р. передбачає здійснення регулювання бухгалтерського обліку в напрямку гармонізації до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. У навчальній літературі цього періоду більшість науковців схильні до поділу обліку на оперативний, бухгалтерський і статистичний, але одночасно визнають фінансовий і управлінський.

Професор Ф.Ф.Бутинець виділяє одинадцять видів обліку: бюджетний, виробничий, технологічний, первинний, контролінг, стратегічний, регулятивний, бухгалтерський, фінансовий, податковий, управлінський [20]. В.О.Ластовецький в своїй монографії відносить до самостійних видів обліку лише бухгалтерський і виробничо-комерційний, які входять до складу господарського обліку [54]. В.В.Сопко пропонує виділити господарський облік, який за видами поділяється на бухгалтерський, статистичний і оперативний, а за характером — на фінансовий і управлінський [92]. В економічній теорії виділяється господарський облік, оскільки він історично виник і розвивається із господарською діяльністю людини. Вва-

жаємо, що такі обліки, як первинний, поточний, стратегічний, аналітичний, виробничий, технологічний, регулятивний та податковий, не можуть бути самостійними видами обліку, адже вони є складовими системи господарського обліку, а виокремлення підсистем обліку залежить від того, хто є його споживачами, де він застосовується, на що спрямований, яка періодичність звіту та відкритість інформації відображена в ньому. Господарський облік включає оперативний, статистичний і бухгалтерський (рис. 1.1) [54].



**Рис. 1.1.** Види господарського обліку

Найбільш простий за характером ведення є оперативний облік (оперативно-технічний). Йому належать окремі господарські і технологічні операції, він відображає такі процеси і явища, як кількість обробленої площі, наявність та рух поголів'я худоби, наявність основних, оборотних фондів й трудових ресурсів, та ін.

Оперативний облік ведеться не в цілому по підприємству, а по окремих операціях в розрізі виробничих підрозділів — цехів, бригад, ферм, дільниць тощо. Частіше всього такий облік ведеться в натуральних і трудових вимірниках. Оперативний облік здійснюється за допомогою таких методів: спостереження, вимірювання, реєстрації і фіксації господарських і

технологічних операцій. Саме відображення господарських операцій безпосередньо в ході їх здійснення дозволяє оперативно проводити аналіз, контролювати і управляти виробничими витратами і ресурсами за день, декаду, місяць, квартал.

Статистичний облік являє собою систему спостереження, відображення, обробки інформації з метою вивчення і контролю масових і окремих типових господарських операцій, процесів, а також соціально-суспільних явищ. Так, статистичний облік вивчає рівень продуктивності праці, обсяги виручки (доходу) від реалізації, фонд заробітної плати, забезпечення працівників підприємства житлом та ін. Інформацію одержують також за допомогою переписів і обстежень. Дані статистичного обліку можуть здійснюватися як в цілому по підприємству, так і по окремих його підрозділах, а також по галузях народного господарства, по регіону, по країні.

Бухгалтерський облік — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень.

Відповідно до чинного законодавства бухгалтерський облік поділяється на три види: фінансовий, податковий і внутрішньогосподарський (управлінський) [19]. Суть фінансового обліку досить вдало обґрунтовує В.В.Сопко: фінансовий облік передбачає вивчення фінансових результатів господарювання (прибутку, доходів, витрат), систему оподаткування та обов'язкової звітності на базі єдиного Плану рахунків. У фінансовому обліку на основі теорії подвійності — балансового методу відображаються стан і зміни як засобів господарювання (активів), так і правових відносин щодо джерел господарювання (пасивів) [95].

Фінансовий облік, як вважає Ю.А.Верига — це сукупність правил, процедур, які забезпечують оприлюднення інформації про результати діяльності підприємства (установи, організа-



ції) та його фінансовий стан відповідно до вимог законодавчих актів і стандартів бухгалтерського обліку [25].

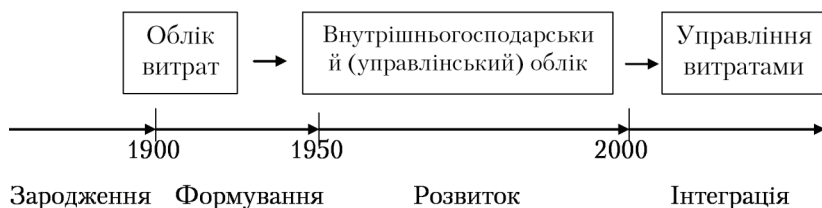
Після прийняття у 1997 р. Закону України «Про податок на додану вартість» [2] та Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [3] був запроваджений податковий облік. Він являє собою позасистемний облік доходів і витрат, що здійснюється за методикою, яка затверджується податковими органами з метою визначення бази для обчислення податку на додану вартість. У методиці викладено порядок складання податкових накладних, ведення книг обліку придбання та продажу товарів (робіт, послуг), а також відомостей з обліку валових доходів і витрат, наведено систему коригування окремих показників доходів, витрат та ін.

Прихильники розподілу обліку (М.Чумаченко, В.Палій, В.Івашкевич, Ю.Верига та ін.) вважають, що такий поділ не порушує єдності системи бухгалтерського обліку, тому що немає методичного порушення, а мова йде про організаційні зміни. Противники такого поділу (Я.Соколов, Б.Валуєв, О.Бородкін, Д.Фесенко та ін.) вважають, що бухгалтерський облік є єдиним і неподільним і поділ цей є штучним, орієнтованим на західні традиції. Такого ж погляду притримується В.О.Ластовецький. Він підкреслює, «...що бухгалтерський облік став наукою, і його можна оцінити, як мистецтво. Цей облік не може зникнути, оскільки він є необхідним для будь-якої економічної системи, він адаптувався і розвивався відповідно до вимог часу» [53].

Розвиток підприємництва в аграрній сфері, різного роду укрупнення і об'єднання потребують інформацію для планування, аналізу і контролю щодо ціноутворення і асортименту продукції (товарів, робіт, послуг), винагороди за ефективну працю, виробничі витрати. Цю інформацію надає внутрішньо-господарський облік.

Дослідження історичних аспектів внутрішньогосподарського (управлінського) обліку дає змогу виокремити основні

стадії розвитку: зародження, формування, розвиток та інтеграцію (рис. 1.2) [31].



**Рис. 1.2.** Еволюція внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

На сьогодні триває дискусія відносно визначення суті внутрішньогосподарського чи управлінського обліку. В.І.Ткач і М.В.Ткач управлінський облік визначають як виробничий облік в поєднанні з елементами економічного аналізу, основне завдання якого, на їх думку, полягає у визначенні рівня категорій собівартості і відхилень фактичних витрат від нормативних, аналізі результатів за центрами відповідальності і сегментами діяльності [97]. В.Ф.Палій не визнає виокремлення управлінського обліку, він вважає, що управлінський облік виходить за межі обліку. На його думку, управлінський облік включає елементи бухгалтерського, оперативного і статистичного обліку, оскільки багато управлінських параметрів відображених в оперативному обліку, отримуються методами статистичного спостереження [77].

Ф.Ф.Бутинець зазначає, що: «Управлінський облік — це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки та прийняття інформації, що використовується управлінською ланкою для планування і контролю виробничих витрат та оцінки можливих тенденцій розвитку всередині організації [20]. С.Ф.Голов розкриває зміст управлінського обліку як процес виявлення, вимірювання, накопичення,

аналізу, підготовки, інтерпретації і передачі інформації, котра використовується управлінською ланкою для планування і контролю всередині організації та для забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [31]. На думку Н.М.Ткаченко, «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік — це сукупність методів, процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією» [98]. На наш погляд, суть внутрішньогосподарського обліку полягає в зборі інформації про ресурси і процеси, які відбулись, первинній обробці даних та їх систематизації, підготовці внутрішньогосподарської звітності, яка в подальшому використовується керівниками і спеціалістами для прийняття управлінських рішень.

Інша група вчених вважає управлінський облік як систему інтегрованої інформації, що містить підсистеми прогнозування та планування собівартості і обліку витрат продукції, аналізу формування собівартості, підготовки управлінських рішень, пов'язаних з поточною діяльністю та майбутнім розвитком підприємства [66, 69].

В.О.Ластовецький вважає, що весь облік є управлінським, а планування — це не облік, а аналіз тим більше. В іншому випадку мова йде про інформаційні системи. Планування, аналіз, інформаційні системи мають свій предмет і методи вивчення — це окремі самостійні науки галузі економічних знань [53]. Однак кожний вид обліку дає інформацію для прийняття управлінських рішень, тому він є управлінським, але в кожному конкретному випадку мета обліку буде різною, адже в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] управлінський облік трактується як внутрішньогосподарський.

У зв'язку із застосуванням інформаційних систем обліку зростає роль внутрішньогосподарського обліку, фіксації операцій в первинних документах та її систематизації в облікових

реєстрах. Тому виникає необхідність його поглибленого вивчення і удосконалення.

В 70-х рр. ХХ ст. з'явилась перша публікація професора М.Г.Чумаченка з обліку в США, де зустрічається поняття «управлінський облік» [109]. Значний внесок у розвиток внутрішньогосподарського (управлінського) обліку зробили відомі американські компанії: Du Pont і General Motors. Для управління діяльністю різних підрозділів (дивізіонів) в цих компаніях керівники запровадили систему операційних і капітальних бюджетів. Щоденно збиралась інформація про продаж та виробничі витрати з метою координації діяльності, моніторингу ефективності виробництва, планування обсягів виробництва і витрат, оцінки і контролю операційних підрозділів: виробництва, збуту і постачання.

Вагомий внесок в розвиток обліку зробив Ф.Тейлору [99], зокрема, в системі нормування праці, завдяки чому була посилена контрольна функція обліку. Перші обґрунтування необхідності формування самостійної інформаційної системи про витрати підприємства з'явились ще на початку ХХ ст. у книзі Г.Емерсона «Продуктивність праці як основа оперативної роботи і заробітної плати». У цій роботі вперше була здійснена спроба виділити облік витрат виробництва в самостійний напрямок облікової роботи.

Важливою умовою, яка сприяла виділенню внутрішньогосподарського обліку в самостійну галузь бухгалтерської справи, було створення в США національної асоціації бухгалтерів-виробників, яка виникла в жовтні 1919 р. за ініціативою Дж. Лі Нікольсона [72] в галузі фабрично-заводського рахівництва. Ця асоціація відіграла значну роль в розвитку і перекваліфікації бухгалтерів США. Ч.Гаррісон в 1912 р. опублікував концепцію обліку, що дістала назву «стандарт-кост» [28].

Назва «управлінський облік» (Management Accounting) набула поширення в англомовній літературі, міжнародних стандартах з обліку та аудиту у практиці багатьох зарубіжних дер-

жав з розвинутою економікою. Однак ні в США, ні у Великій Британії, ні у Франції немає єдиного трактування понять «управлінський облік» або «виробничий облік», а у Німеччині взагалі немає поняття «управлінський облік», а застосовується поняття «контролінг». Виходячи із основної місії управлінського обліку, ці поняття взаємозв'язані між собою і слугують головної меті — обліку виробничих витрат. Розділяючи думку вчених, ми вважаємо, що «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік — це підсистема обліку, яка забезпечує спостереження, збір, вимірювання, оформлення, реєстрацію, обробку, зберігання і подання первинної та поточної інформації, пов'язаної з деталізацією виробничих витрат та калькулюванням як планової, так і фактичної собівартості продукції (робіт, послуг) для аналізу, бюджетування і контролю з метою ефективного прийняття управлінських рішень внутрішніми користувачами».

Процес формування та розвитку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку можна поділити на такі етапи (табл. 1.1):

**Перший етап** — внутрішньогосподарський (управлінський) облік був лише засобом реєстрації господарських операцій методом подвійного запису і складанням фінансової звітності. Облік витрат, як частина бухгалтерського обліку, охоплював тільки узагальнення витрат для калькулювання собівартості продукції.

Система обліку повних витрат передбачала два варіанти. Перший варіант системи обліку повних витрат полягає в обліку фактичних витрат, що традиційно використовується у бухгалтерському обліку. Варіант передбачає всебічне і точне відображення абсолютно всіх витрат, які мали місце у процесі діяльності для визначення собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) за ознаками: прямі та непрямі.

Другий варіант системи обліку методом повних витрат, заснований на уявленні про те, якими повинні бути витрати на

виробництво або інший вид діяльності заздалегідь передбаченими нормами. При цьому варіанті усі фактичні витрати обліковуються за двома ознаками: які відповідають нормам та які не відповідають нормам.

Для першого варіанту цієї системи характерним був чіткий поділ витрат тільки на прямі та непрямі, в результаті чого відхилення фактичних витрат від нормативних розцінюється як наслідок зміни цін, а також економії чи перевитрат сировини. Система обліку нормативних витрат служить для фіксації прямих витрат, де застосовують нормативи (стандарти), а для фіксації непрямих – кошториси (бюджети). Тому система здобула назву «стандарт-кост».

На ранньому етапі облік витрат був заснований на використанні фактичних даних. Мета обліку полягала у визначенні фактичної собівартості продукції, на підставі чого здійснювалась оцінка запасів та встановлення реалізаційних цін. Поступово обмін ідеями в сферах організації виробництва і бухгалтерського обліку призвів до визнання концепції стандартних витрат в менеджменті.

Система «стандарт-кост» дозволяла оперативно приймати рішення на підставі відхилень від норм (стандартів). У СРСР у 30-ті роки на основі «стандарт-кост» був розроблений нормативний метод.

Основна мета обліку — визначення витрат і відхилень у прибутку господарюючого суб'єкта. У її основі лежить чітке встановлення норм витрат матеріалів, енергії, праці, заробітної плати і всіх інших витрат, пов'язаних із виробництвом продукції. Причому встановлені норми не можна перевищувати. Виконання їх навіть на 80% означає успішну роботу. Перевищення норми означає, що вона була встановлена помилково.

Розрахунок стандартної собівартості має визначений алгоритм. Всі операції, пов'язані з виготовленням продукції (товарів, робіт, послуг), нумеруються. Визначається перелік

**Таблиця 1.1**  
**Виникнення і розвиток внутрішньогосподарського (управлінського) обліку**

Види обліку	Суть і мета обліку витрат	Основні переваги	Основні недоліки
<p>1</p> <p>Стандарт-кост (Standard-Cost) 1932–1935 рр.</p>	<p>2</p> <p>Облік витрат, випуску продукції і незавершеного виробництва ведеться за стандартизованою собівартістю. Витрати на виробництво обліковуються за фактичними витратами, випуск продукції – за нормативами, залишок незавершеного виробництва – з урахуванням відхилень. Мета обліку полягала у визначенні фактичної собівартості продукції для оцінки запасів та встановлення цін реалізації. В процесі контролю виробництва визначаються відхилення від норм, причини і місце їх виникнення для надання керівникам точних даних про собівартість виробництва продукції.</p>	<p>3</p> <p>1. На підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію продукції, обчислити собівартість одиниці продукції для визначення цін, а також скласти звіт про доходи.</p> <p>2. Спрощена система ведення обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції завдяки наявності картки стандартної собівартості, яка друкується заздалегідь із зазначеними нормативами кількості виробничих витрат.</p> <p>3. Штат бухгалтерських працівників незначний.</p>	<p>4</p> <p>1. Зміна цін, викликана конкурентною боротьбою за ринки збуту товарів та інфляція ускладнює обчислення незавершеного виробництва і вартості залишків готової продукції на складі.</p> <p>2. Не на всі виробничі витрати можна встановлювати стандарти, що зумовлює іноді послаблення контролю за ними на місцях.</p> <p>3. Немає єдиної методики, облік не регламентований.</p>

*Продовження табл. 1.1*

1	2	3	4
<p>Директ-кост Direct Cost (маржинальний облік) 1953–1975 рр.</p>	<p>Система обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат. Система “директ-костинг” ба-зується на тому, що всі витрати поділяються на прямі і непрямі. Прямі витрати безпосередньо відносяться на той чи інший вид продукції, вони можуть бу-ти постійними і змінними. Не-прямими витратами є накладні витрати, які також можуть бути постійними і змінними. Сис-тема “директ-костинг” спрямова-на на проведення контролю ви-робничих витрат для отриман-ня звітних даних про прибутки і збитки, щоб визначити залеж-ність обсягу прибутку від зміни обсягу реалізованої продукції.</p>	<p>1. Дані про собівартість, обсяг виробництва продукції, доход завжди можна отримати з ре-гулярної звітності. 2. Прибуток на певний період може не змінюватись завдяки впливу постійних накладних витрат при зміні залишків за-пасів. 3. Звіти про витрати вироб-ництва і доходи, складені за системою “директ-костинг”, в більшій мірі відповідають ін-тересам керівництва фірми. 4. Показники маржинального доходу дозволяють оператив-но оцінити витрати і прибу-ток.</p>	<p>1. Основні труднощі полягають у виділенні та розподілі змінних і постійних витрат. 2. Для потреб довгострокового планування та інших потреб управління необхідно паралельно розподіляти постійні накладні ви-трати в позасистемному порядку. 3. При переході від системи пов-ного розподілу витрат до системи “директ-костингу” виникають се-рйозні проблеми у визначенні су-ми виробничих запасів та незаве-ршеного виробництва.</p>



## Продовження табл. 1.1

1	2	3	4
<p>Нормативний метод обліку 1981 – дотепер</p>	<p>Облік витрат ведуть за поточними нормами, незавершене виробництво та випуск продукції оцінюються за нормами на початку року, в поточному обліку виділяються відхилення від норм. Облік ведеться щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документтації і поточних облікових записів. Метою нормативного обліку є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дозволяє розкривати невраховані при плануванні і в практичній роботі резерви, визначати результати господарської діяльності підрозділів.</p>	<p>1. Регламентований облік направлений на контроль за здійсненням режиму економії. 2. Укрупнення об'єктів обліку, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах продукції, а відхилення враховують по групах однієї продукції, внаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання. 3. Охоплення нормативними калькуляціями переважної частини витрат в ході оперативної діяльності може змінюватися на основі рішення колегіального органу. 4. Облік органічно пов'язує підготовку виробництва, планування, облік витрат, калькулювання і аналіз.</p>	<p>1. Метод нормативного обліку надто трудомісткий, бо призводить до зростання кількості об'єктів обліку і ускладнює складання звітних калькуляцій. 2. Нормативний облік не спрямований на процес реалізації, тому не дозволяє обґрунтувати ціни. 3. Витрати понад встановлені норми включаються до витрат на виробництво.</p>

відрядних і погодинних робіт, що припадають на даний виріб. Витрати на погодинні роботи визначаються множенням стандартного часу, необхідного для виконання операції на стандартну годинну ставку. Стандартна вартість матеріалів розраховується як стандартна ціна на стандарт витрат. У якості стандартних цін часто використовуються ринкові ціни. Особливо визначаються ставки розподілу непрямих витрат. Найбільш поширеною базою є витрати на основну заробітну плату працівників.

Одна з основних переваг системи «стандарт-кост» — при правильній її організації не потрібний великий бухгалтерський штат, оскільки обліковуються тільки відхилення від стандартів. Чим стабільніше працює підприємство, тим більше стандартизовані виробничі процеси, тим менш трудомістким стає облік і калькулювання.

У системі «стандарт-кост» поточний облік змін витрат не ведеться. Відхилення документуються і відносяться на винних осіб, облік по системі «стандарт-кост» нерегламентований, не має єдиної методики встановлення стандартів і ведення облікових реєстрів. Нормативний метод регламентований, розроблені загальні і галузеві стандарти і норми, ведеться поточний облік в розрізі елементів витрат, визначаються відхилення від норм і відносяться на винних осіб.

Позитивні сторони системи «стандарт-кост», яка була впроваджена в практику сільськогосподарських господарюючих суб'єктів, в тому, що усі виявлені відхилення від норм (стандартів) відносились у кінцевому рахунку не на собівартість, а списувались на рахунок прибутків і збитків із вказівкою, у якому підрозділі та з яких причин допущені відхилення від норми. Це показує вплив керівників виробничих підрозділів на кінцевий результат роботи не лише окремого підрозділу, а й всього господарюючого суб'єкта, чітким стає внесок кожного підрозділу, кожної структурної одиниці в досягнення рентабельності і високоефективної роботи. Закони ринку по-

требують необхідності розробки норм (стандартів) таким чином, щоб стандартна калькуляція продукції була значно нижчою можливої ринкової ціни, забезпечуючи необхідний рівень рентабельності.

**Другий етап** розвитку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку почався в середині 30-х рр. і був пов'язаний, насамперед, з розробкою системи калькулювання змінних витрат, яка отримала назву «директ-костинг» та обліку за центрами відповідальності.

Внаслідок запровадження цих систем сформувалась окрема підсистема бухгалтерського обліку, яка застосовувала не тільки грошові вимірники, а й була орієнтована на калькулювання продукції для складання офіційної звітності та прийняття поточних управлінських рішень.

Практичне впровадження цього методу у США розпочалось у 1953 р. Пізніше він поширився у Великобританії – маржинальна калькуляція та Франції – маржинальна бухгалтерія [31].

Ця система була описана в методиці калькулювання витрат виробництва на підприємстві Джонатаном Харрісоном у 1936 р. [106]. Він пропонував відокремлювати непрямі накладні витрати від звичайних виробничих витрат з метою отримання місячного звіту про прибутки і збитки, та визначення залежності прямих витрат від обсягу реалізованої продукції. Такий метод калькуляції витрат виробництва більш відомий під назвою калькулювання прямих витрат.

Система «директ-костинг» базується на тому, що всі витрати поділяються на прямі і непрямі. Прямі витрати безпосередньо відносяться на той чи інший вид продукції.

При цій системі собівартість калькулюється тільки на основі прямих змінних виробничих витрат; решта витрат – постійних виробничих і невиробничих покриваються за рахунок загального доходу підприємства. В процесі калькулювання визначається маржинальний доход. Дослідження системи

«директ-костинг» показали, що поділ витрат на постійні і змінні ґрунтується на ряді припущень, які необхідно враховувати при визначенні маржинального доходу і точки беззбитковості. Складність розробки методу точного розподілу витрат полягає в тому, що витрати, які є змінними в одному випадку, в іншому можуть бути постійними. Кожний підприємець класифікує виробничі витрати на власний розсуд, що дає можливість маневрувати звітними даними за рахунок свідомого віднесення частини змінних витрат до постійних. Так, при збільшенні суми постійних витрат розмір доходу підприємства зменшується, оскільки в системі «директ-костинг» постійні витрати зменшують суму одержаних доходів.

Інтеграція внутрішньогосподарського і фінансового обліку є другою особливістю системи «директ-костинг». Її суть полягає в тому, що записи на рахунках об'єднуються в загальну систему таким шляхом, що всі внутрішні операції внутрішньогосподарського обліку відображаються в Головній книзі. Звіти про виробничі витрати і звіти про прибутки та збитки регулярно подаються керівництву у вигляді залежності даних «витрати — обсяг — прибуток». Проте ця система має певні відмінності від фінансового обліку: по-перше, характер і мета внутрішньогосподарського та фінансового обліку різні, тому об'єднувати їх недоцільно, адже в основу їх поділу покладено збереження комерційної таємниці; по-друге, система «директ-костинг» передбачає поділ витрат за статтями, пов'язаними з внутрішніми технологічними операціями, необхідними для оперативного контролю з метою управління витратами; по-третє, в результаті обліку за даною системою виникає маржинальний дохід. Маржинальний дохід — це різниця між доходом від реалізації продукції та змінними витратами. Звіти про фінансові результати, що складаються на основі маржинального доходу, багатоступеневі. Вони мають не менше двох розділів: верхній показує маржинальний дохід, а нижній — чистий дохід в цілому по господарюючому суб'єкту.

**Третій етап** розвитку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку почався в середині 70-х рр. у зв'язку з посиленням ролі стратегічного управління в умовах глобальних змін у технології та в системах управління.

Стратегія управління полягає у виборі та обґрунтуванні політики залучення і ефективного розміщення ресурсів (в тому числі фінансових засобів), тактика управління — у конкретизації поставлених цілей у вигляді системи планів та їх ресурсного забезпечення за різноманітними параметрами (часовим, матеріально-технічним, кадровим). Внутрішньогосподарський (управлінський) облік створює умови для аналізу, контролю, планування і прогнозування виробничо-фінансової діяльності на перспективу.

**Четвертий етап** розвитку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку має назву нормативного, який у порівнянні із «стандарт-кост» має свої особливості, так, нормативний метод регламентований на основі розроблених загальних та галузевих стандартів і норм. У даному випадку незавершене виробництво та виробництво продукції оцінюються за нормами на початок року. В процесі виробництва облік здійснюється за фактичними витратами. В кінці періоду (декада, місяць, квартал, рік) визначається відхилення від норм та розробляються пропозиції по усуненню перевитрат.

## **1.2. Особливості розвитку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в сільськогосподарських господарюючих суб'єктах**

Слід відмітити що з розвитком людського суспільства потреби виробництва і торгівлі вимагали удосконалення обліку. Розвиток бухгалтерського обліку здійснювався головним чином в окремих промислових і торговельних організаціях і не давав загальної характеристики в масштабах галузі чи країни.

Наукові дослідження по удосконаленню обліку проводились у XVIII–XX ст. в Полтавській губернії, про що свідчать архівні дані. В 1893 р. існуючі закони і інструкції були заплутані, методологічної бази обліку, а тим більше статистичного в, Росії і Україні зовсім не було. Полтавчанин Г. Ротмістров разом із групою статистиків були першовідкривачами в цій справі.

Оцінюючи глибинні здобутки Г.Ротмістрова (1864–1940) на ниві статистики і обліку, коротко зазначимо, що з усіх його праць особливу увагу звертає на себе перепис Полтавської губернії в 1910 р., який був блискуче проведений за короткий час (3 місяці). Програму й методологію перепису викладено статистиком у передмові до опублікованих в 17 томах матеріалах, які послужили зразком для проведення всеросійських переписів в 1916, 1917, 1920 рр. Під керівництвом Г.Ротмістрова були виконанні дослідницькі роботи по земельному кадастру на Полтавщині в період 1911–1913 рр. За його редагуванням вийшла ціла низка статистичних видань, в тому числі 17 оглядів «Сільського господарства», 13 — «Статистичних щорічників», 10 — «Довідників по Полтавській губернії», «Статистичний довідник по півдню Росії» та ін. Полтавське губерніальне земство в площині статистики на зламі століть вважалося чи не найпотужнішим на території російської імперії. З робіт, проведених під керівництвом Г.Ротмістрова, можна зупинитись на таких:

- ♦ подвірний сільськогосподарський перепис здійснювався по єдиній подвірній картці. Переписані були всі господарства, як селянські, так і поміщицькі, і класифікувались вони за 10 ознаками;
- ♦ методика і програма перепису, що послужила зразком переписів у державному масштабі;
- ♦ розробка переписів протягом двох років по одній програмі для всіх 15 уїздів дала можливість порівнянню їх з використанням середніх і відносних величин;

- ♦ оцінка найманої праці як в малих господарствах, так і в великих, причому в останніх виділена праця в промислових господарствах, які переробляли продукти сільського господарства;
- ♦ повна характеристика економічного стану кустарів і ремісників у сільському господарстві.

У порівнянні з іншими земськими переписами Г.Ротмістров опрацював питання найму і відпусток членів сім'ї в літній і в зимовий час, кількість оброблюваної землі в господарстві, поголів'я худоби і птиці, засобів транспорту, використання добрив. Ним проведена класифікація нерухомого майна – землі, ріллі, лісів, пасовищ, місцевого майна промислових господарств, торговельних закладів. Робота полягала в визначенні норм чистих доходів для кожного виду майна, в опису їх з відповідними ознаками, покладеними в основу оціночних норм, у проведенні інвентаризації, що забезпечує в подальшому точний облік майна, в складанні особових рахунків власників майна. Метою даного обліку було оподаткування нерухомості. Дана методика в подальшому була використана в Харківській, Тверській, Череповецькій губерніях, а також по всій Росії і Україні.

Дослідник соціально-економічного розвитку України XVIII – першої половини ХХ ст. Дмитро Соловей став відомий на Україні своїми працями «Динамічні показники розвитку внутрішньої торгівлі на Лівобережній Україні наприкінці XVIII – століття» (м. Харків, 1929), «Короткий нарис ярмарків та ярмаркової торгівлі» (видання Полтавського Біржового Комітету, 1925), «Заготівля та збут хліба на Україні року 1926 – 27» (м. Харків, 1929). У подальшому методологічні основи обліку використовувались і вдосконалювались в СРСР.

Враховуючи особливості сільськогосподарської галузі (сезонний характер виробництва; основний засіб виробництва – земля; характер технологічних процесів в рослинництві і тваринництві; наявність основної, побічної та супутньої продукції;

залежність від природно-кліматичних умов), прийняття управлінських рішень неможливе без ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку як за окремими видами продукції, підрозділами, так і по підприємству в цілому.

Починаючи з 1932 р., поступово принцип організації обліку за нормами «стандарт-кост» почав впроваджуватись на підприємствах України, в тому числі і в сільськогосподарських підприємствах. У 1953 р. з'явився метод «директ-костинг». В умовах глобальних змін у технології та в системах управління внутрішньогосподарський (управлінський) облік створює необхідну базу для стратегічного управління. У 1981 р. сільськогосподарським господарюючим суб'єктам був рекомендований випробуваний у промисловості прогресивний нормативний метод обліку і контролю витрат на виробництво, заснований на організації обліку витрат шляхом відхилень від норм, що масово застосовувався в більшості розвинутих країн.

Одним із напрямів удосконалення обліку і контролю витрат у сільському господарстві було запровадження чекової форми контролю. Суть її полягає в тому, що на підставі нормативів використання ресурсів виробництва та їх вартісної (цінової) оцінки встановлювалися ліміти витрат в натуральному і грошовому виразі для здійснення виробничої діяльності в кожному виробничому підрозділі сільськогосподарського господарюючого суб'єкта. Протягом певного виробничого періоду проводиться контроль і аналіз виробничих витрат, підводяться підсумки, визначається економія і перевитрати, після чого проводиться матеріальне стимулювання працівників за економію витрат. Основна мета чекової форми контролю — підвищення контрольної функції обліку, посилення його аналітичності, оперативності за раціональним використанням ресурсів виробництва. Слід відмітити, що в деяких сільськогосподарських господарюючих суб'єктах зберігся внутрішньогосподарський розрахунок, який забезпечує високу ефективність і конкурентоспроможність продукції сільського господарства



саме через збереження даної системи обліку. При використанні чекової форми контролю виникають певні труднощі щодо обчислення госпрозрахункового доходу і відповідно системи матеріального стимулювання. Саме тому він здійснювався, як правило, економістами, а працівники бухгалтерії самоусунулися від цієї роботи, мотивуючи тим, що ведення такого обліку не закріплено законодавчо.

У 1987–1989 рр. в сільськогосподарських господарюючих суб'єктах освоюється орендний підряд як більш прогресивна форма організації внутрішньогосподарського розрахунку. Облік витрат виробництва, контроль за використанням засобів виробництва, взятих в оренду, за їх ресурсами здійснювався безпосередньо у виробничому підрозділі і зіставляв із вартістю виробленої продукції, оціненої за внутрішньогосподарськими цінами. В умовах інфляційних процесів, значних коливань цін на ресурси виробництва, часті зміни рівнів оплати праці не можна було чітко визначити (прогнозувати) розрахункові та планово-облікові ціни. Виникла необхідність запровадження такого методу обліку витрат на виробництво продукції, який дозволяв би оперативно впливати на виробничий процес і забезпечувати ефективне ведення підприємницької діяльності відповідно до вимог ринкової економіки.

Слід відмітити, що вищезгадані методи обліку сприяли розвитку методології і організації впровадження внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

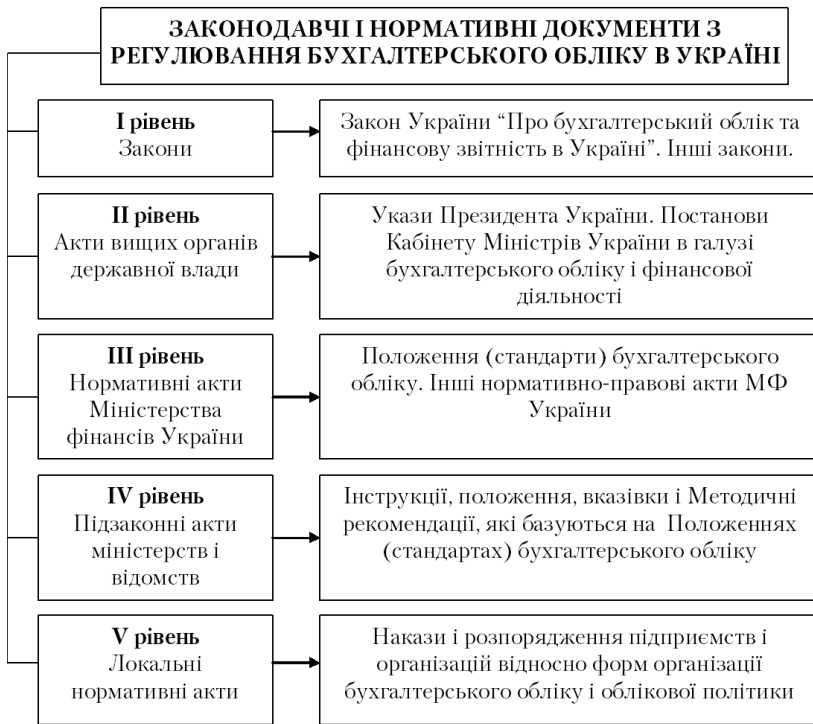
Після прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] суб'єкти підприємництва отримали право: самостійно визначити облікову політику підприємства; обирати форму бухгалтерського обліку, як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них; затверджувати правила документообігу і технологію обробки облікової інформації; встановлювати межі та форми ведення обліку для внутрішніх потреб управління, включаючи ведення в окремій системі рахунків і

реєстрів обліку доходів, витрат, активів, зобов'язань у потрібному господарству аспекті деталізації та регламентації. У більшості П(С)БО містяться норми за попередньою нормативною базою, яка діяла в період командно-адміністративної економіки. Водночас вони доповнені деякими новими методами оцінки, розподілу, складу річної бухгалтерської звітності. Збережені національні традиції щодо ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і затверджена уніфікована форма бухгалтерської звітності.

Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. [7] затверджений План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. Для полегшення практичного застосування положень (стандартів) із складанням балансу та переходу до нового плану рахунків розроблені Методичні рекомендації. Постановою Кабінету Міністрів України № 419 від 28.02.2000 р. [4] затверджено порядок подання фінансової звітності. Відповідно до ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» до річної фінансової звітності господарюючих суб'єктів включені Баланс, Звіт про фінансові результати, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про власний капітал. При цьому для суб'єктів господарської діяльності наказом Міністерства фінансів України №39 від 25.02.2000 р. [12] встановлена скорочена за показниками річна і квартальна фінансова звітність. Законодавчі і нормативні документи з регулювання бухгалтерського обліку в Україні зображені на рис. 1.3 [95]. Створена нормативна база сприяє використанню можливостей внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в сільському господарстві.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік має свої особливості (табл. 1.2), які полягають в наступному:

- ♦ внутрішньогосподарський (управлінський) облік не підпорядкований загальноприйнятим бухгалтерським стандартам і схемам, тоді як фінансовий і податковий



**Рис. 1.3.** Система законодавчого і нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні

чітко регламентовані за змістом і формами подання даних;

- ♦ внутрішньогосподарський (управлінський) облік зосереджує увагу на конкретних сегментах господарської діяльності — підрозділах, окремих видах продукції, яку вирощують, виробляють і реалізують;
- ♦ внутрішньогосподарський (управлінський) облік спрямований на майбутнє, у зв'язку з чим забезпечує планування, фінансовий та податковий облік;

Таблиця 1.2

**Порівняльна характеристика внутрішньогосподарського (управлінського), фінансового та податкового обліку**

<b>Оаанака порівняння</b>	<b>Внутрішньогосподарський (управлінський) облік</b>	<b>Фінансовий облік</b>	<b>Податковий облік</b>
1	2	3	4
Правове забезпечення	Регламентується статутом	В Україні регулюється Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність"	Податкове законодавство
Користувачі інформації	Управлінський персонал, акціонери	Широке коло внутрішніх та зовнішніх користувачів	Податкові органи
Вимоги до інформації	Приблизні оцінки	Незначні відхилення у відображенні даних	Великі вимоги до точності
Об'єкт обліку	Виробничі підрозділи	Господарство в цілому	База оподаткування
Мета обліку	Мінімізація витрат на виробництво і отримання максимального прибутку	Складання звітності для потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів	Надання інформації про нарахування та сплату податків податкових органам
Принципи обліку	Корисність інформації для прийняття рішення	Загальноприйняті принципи обліку	Суворо державна регламентація облікових процедур
Предмет обліку	Контроль за формуванням собівартості	Контроль за фінансовими результатами господарюючого суб'єкта	Контроль за податковою звітністю
Часовий аспект інформації	Поряд з фактичними даними – оцінка та плани на майбутнє	Фіксація господарських фактів в обліку безпосередньо після їх здійснення	Формування даних відбувається не обов'язково в день здійснення операцій. Залежить від звітного періоду

*Продовження табл. 1.2*

1	2	3	4
Вимірники в обліку	Вартісні, натуральні, трудові, якісні	Вартісні, трудові, натуральні	Вартісні
Термін виконання	Оперативно по закінченні звітного періоду	На вимогу користувачів або у встановлені законодавством строки	У встановлені законодавством строки
Відповідальність за помилки в обліку	Дисциплінарна (догана, зауваження тощо)	Адміністративна відповідальність	Адміністративна і кримінальна відповідальність
Методи бухгалтерського обліку	Підпорядкування запитам управлінської системи, але не обов'язково рахунки і подвійний запис	Всі елементи методу: рахунки і подвійний запис, документація і інвентаризація, оцінка і калькуляція, баланс і звітність	У відповідності з інструкціями
Облік виробничих витрат	За статтями калькуляції, за способами включення до собівартості, за ступенем впливу обсягу виробництва, на рівень витрат	За елементами витрат	За нормами законодавства щодо складу валових витрат
Ступінь відкритості інформації	Інформація має конфіденційний характер	Інформація є відкритою, публічною	Надається тільки податковим органам, але не є комерційною таємницею
Порядок розрахунку фінансових результатів	В залежності від мети обліку розраховують прибуток або маржинальний дохід як результат діяльності окремого центру в відповідальності	У відповідності з стандартами (ПСБО) та методичними рекомендаціями	Відповідно до інструкцій
Зв'язок з іншими науками	Пов'язаний з економікою, фінансами, економічним аналізом, математичною статистикою	Заснований на власному методі	Тісно пов'язаний з фінансовим обліком

- ♦ внутрішньогосподарський (управлінський) облік, на відміну від фінансового та податкового, не є обов'язковим, і управлінський персонал самостійно вирішує, вести його чи ні;
- ♦ внутрішньогосподарський (управлінський) облік не обмежений у виборі методів і правил, розробляється самим підприємством із застосуванням різних параметрів, що відповідають вимогам управління виробничим процесом.

Визначаючи роль і значення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, можна виділити такі його суттєві ознаки:

- ♦ підпорядкування методології обліку запитам управлінської системи;
- ♦ забезпечення інформацією менеджерів та спеціалістів господарюючого суб'єкта;
- ♦ об'єктом обліку є виробничі витрати, запаси, основні засоби, доходи внутрішньогосподарських підрозділів;
- ♦ конфіденційність.

Предметом внутрішньогосподарського (управлінського) обліку є контроль за формуванням собівартості продукції в розрізі витрат і сфер відповідальності, а метою — мінімізація витрат на виробництво продукції і отримання максимальної економії. Слід відмітити, що ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку займає велику питому вагу в обліково-аналітичній роботі бухгалтерського персоналу, тому в сільськогосподарській галузі нагальною потребою сьогодення є застосування інформаційних систем з використанням комп'ютерної техніки.

Впровадження інформаційних систем обліку вносить зміни в організацію обліку взагалі і внутрішньогосподарського (управлінського) зокрема. Особливості впровадження автоматизованої обробки даних призвело до думки ряду вчених про стирання межі між видами обліку. Так, Е.Гільде відмічає:

«...впровадження обчислювальної техніки стирає межу між... видами обліку, чи після фіксації будь-якої первинної інформації і вводу її в комп'ютер питання про результативну інформацію вирішується лише в відповідності з потребами підприємства і народного господарства незалежно від того, до якого виду обліку відноситься ця інформація» [29].

В.І.Подольський вважає, що впровадження обчислювальної техніки призведе до інтеграції обробки інформації з метою використання її для різних видів обліку на основі однократного вводу даних і багатократного їх використання. Інтеграція сприяє централізації проведення розрахунків, усуненню дублювання при формуванні первинної облікової інформації, ліквідації паралельної обробки даних, забезпечує оперативність у формуванні звітності, економить час бухгалтерського персоналу [81].

В.П.Астахов зазначає, що використання обчислювальної техніки розділяє поняття «інтеграція обліку» і «інтеграція обробки даних». Заперечуючи наявність процесу інтеграції обліку, він звертає увагу на взаємозв'язок трьох видів обліку на основі впровадження обчислювальної техніки. На думку В.П.Астахова, в результаті вводу первинної інформації в ЕОМ та ПК здійснюється інтеграція обробки облікових даних, тобто створюється єдина інформаційна система. В даному випадку кожний вид обліку може використовувати ці дані для отримання потрібної інформації для оперативного, бухгалтерського та статистичного обліку, використовуючи методи, прийоми, способи, які притаманні кожному виду обліку [15].

П.П.Немчинов доводить, що ведення обліку за допомогою обчислювальної техніки дає можливість суттєво скоротити затрати праці і засобів на виконання облікових процесів, підвищити якість праці, значно розширити його аналітичні функції, і тим самим перетворює бухгалтерський облік в діючий засіб оперативного (повсякденного) економічного контролю за процесом господарської діяльності [70].

Автор підтримує думку В.Г.Макарова, який констатує, що відбудеться лише інтеграція збору первинних даних про господарські операції, зміни відбуваються лише в техніці обліку. Методологія видів обліку залишається сталою [60].

У зв'язку з інтеграцією вхідна і вихідна облікова інформація, як ми вважаємо, трансформувалася в облікову і контрольну функцію менеджменту.

Таким чином, перехід до ринкових відносин по-іншому визначає роль обліку в системі управління. Менеджерів цікавить якість, оперативність, повнота інформації, що залежать від багатьох чинників, визначальними серед яких є застосування інформаційних систем обліку.

### **1.3. Функції внутрішньогосподарського (управлінського) обліку у менеджменті**

Аналіз публікацій з проблем внутрішньогосподарського (управлінського) обліку свідчить, що основними причинами дискусій є невизначеність його функції в менеджменті.

Менеджмент можна розглядати, за визначенням М.Мескона, «як процес планування, організації, мотивації та контролю, необхідного для того, аби сформулювати та досягти цілей, що стоять перед організацією» [65]. Функції менеджменту — це види цілеспрямованої діяльності щодо керованого об'єкту, зумовлені кооперацією і поділом праці серед управлінського персоналу. Зустрічається понад 50 класифікацій функцій менеджменту. Ми зупинимось на основних із них. Й.С.Завадський виділяє їх шість: планування, організація, координація, мотивація, аналіз та контроль [36]. Ряд авторів [104] додають сьому — облік. Зазначені основні функції менеджменту розглянемо окремо. Планування передбачає прогнозування, визначення цілей (стратегічних, тактичних, оперативних), розрахунків необхідних ресурсів і шляхів досягнення мети. Реалізація



будь-якої мети можлива в разі чіткої організації трудових, матеріальних, фінансових та інших ресурсів, формування управлінської системи, необхідної для реалізації цілей, координації, яка призначена для підтримки певних пропорцій у діяльності суб'єктів господарювання і встановлення схеми взаємозв'язків між персоналом для своєчасного виявлення і ліквідації небажаних відхилень від заданої програми. З координацією тісно пов'язане регулювання процесу виробництва завдяки адаптації до зовнішніх впливів, протидії факторів дезорганізації. Важливою функцією є мотивація — процес спонукання працівників до високопродуктивної праці завдяки формуванню в людей здорових і розумних потреб, високих ідеалів, підвищення ступеня задоволення працею, стимулювання і стягнення, своєчасної оцінки результатів праці тощо. Контроль забезпечує порівняння досягнутих результатів із запланованими. Аналіз встановлює причини відхилень від заданої програми.

В сільськогосподарських формуваннях функції менеджменту взаємозв'язані і взаємопереплетені. Вони в основному залежать від спеціалізації, території підприємства, його організаційної будови, структури управління (рис. 1.4).

Підрозділи даного формування виконують різні функції. Ці підрозділи очолюють бригадири, завідувачі фермами (менеджери). При прийнятті рішень повноваження розподіляються між різними рівнями управління. Глобальні стратегічні рішення зосереджуються в директора. Оперативне управління здійснюють керівники (менеджери) підрозділів. Вище керівництво контролює рішення менеджерів нижчого рівня, не підміняючи їхньої функції в прийнятті рішень. Отримання керівником (менеджером) права самостійно прийняти рішення означає водночас і відповідальність за його наслідки.

Керівник (менеджер), який очолює підрозділ, несе відповідальність за результати діяльності, звідси і виникла назва «центри відповідальності». Центри відповідальності можуть об'єднувати декілька центрів витрат (овочівництво, кормовиробництво,

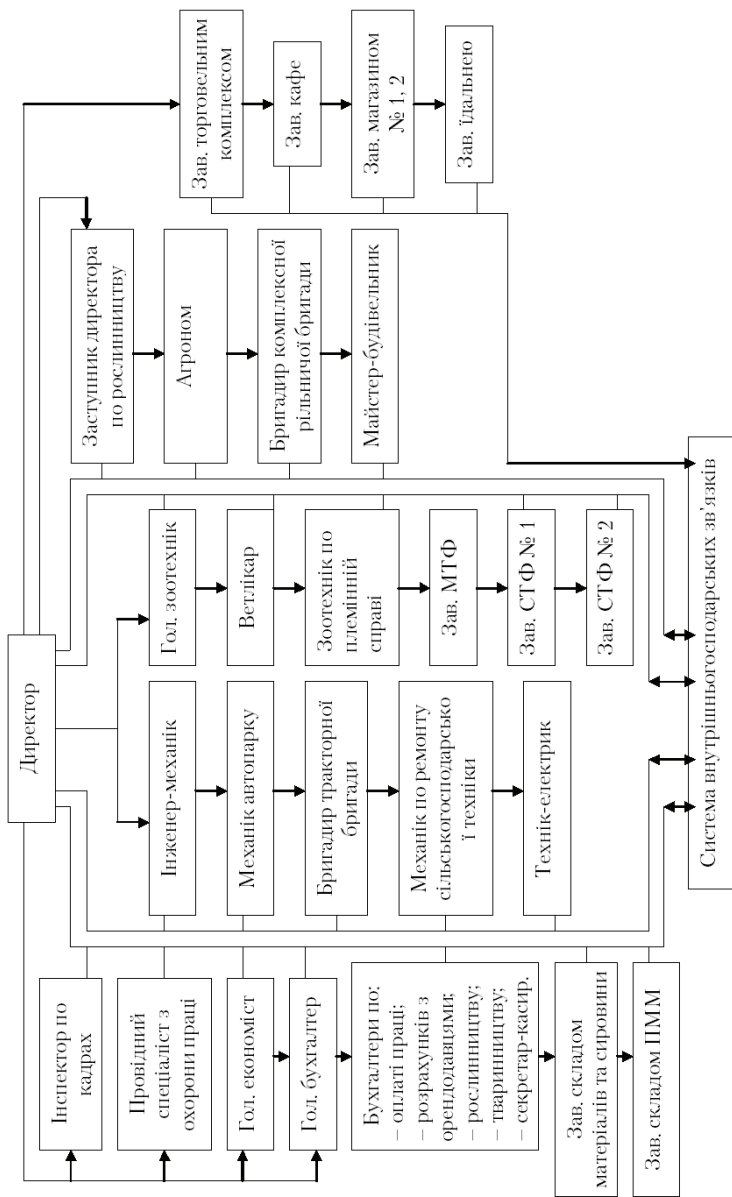


Рис. 1.4. Структура управління сільськогосподарським господарюючим суб'єктом

рільництво і т.ін.). Оцінку управління виробничими процесами здійснюють за допомогою індикаторів — економічних показників, які характеризують як кількісну, так і якісну сторону господарських процесів. Інформацію, зорієнтовану на задоволення потреб як стратегічного, так і оперативного управління з метою оптимізації використання ресурсів, забезпечення об'єктивної оцінки діяльності підрозділів та окремих керівників (менеджерів) і спеціалістів надає внутрішньогосподарський (управлінський) облік. Дані внутрішньогосподарського (управлінського) обліку у структурі економічної інформації (нормативна, планова, аналітична, облікова) займають особливе місце і становлять найбільшу питому вагу в інформаційній системі.

За даними внутрішньогосподарського (управлінського) обліку формують показники внутрішньої звітності на основі первинного обліку, що є системою комунікацій всередині господарюючого суб'єкта. Облікова інформація формується в первинних документах, звітах основних і допоміжних підрозділів, групується у реєстрах, накопичувальних відомостях виробничих підрозділів, складського господарства, маркетингового відділу і бухгалтерії. Далі відбувається узагальнення зведеної інформації, що надійшла із структурних підрозділів і перетворення її в результативну звітну документацію. Зміст звітів залежить від їх цільового призначення або посади керівника, для якого вони призначені: поточні оперативні звіти виробничих підрозділів — для оцінки результатів їх роботи; звіти про незавершене виробництво, витрати на поточне виробництво — для прийняття оперативних рішень тощо.

Процес внутрішньогосподарського (управлінського) обліку у господарюючих суб'єктах здійснюється в такій послідовності:

— **первинний облік** забезпечує спостереження (тобто сприйняття господарського факту, явища або процесу), вимірювання у натуральному та вартісному вираженні, фіксацію у носіях облікової інформації — документах, яке здійснюється

виконавцями у різні періоди. Тому при організації первинного обліку необхідною умовою є графік (документообіг) руху первинних документів.

Проведене анкетування, а також власні спостереження автора свідчать, що на утворення первинних носіїв інформації (документів) витрачають приблизно 20–40% загального робочого часу керівники (менеджери) чи спеціалісти, у зв'язку з чим важливим моментом організації є максимальне скорочення трудових витрат на цьому етапі облікового процесу.

Важливою умовою організації первинного обліку є забезпечення його нормального функціонування через технічні засоби оргтехніки, комп'ютеризацію;

— **поточний облік** (реєстрація даних первинного обліку у системі рахунків в облікових реєстрах) — це головний етап внутрішньогосподарського облікового процесу. Під поточним обліком розуміють обробку, реєстрацію і запис даних первинного обліку, тобто носіїв інформації в облікові реєстри, групування та перегрупування їх з метою одержання потрібної результативної інформації.

Багато операцій поточного обліку можна умовно об'єднати у такі види: реєстрація (запис); арифметичні дії (додавання, віднімання, множення, ділення, розрахунки); групування та перегрупування даних. Кожний вид операцій складається з окремих робіт, кількість яких залежить від конкретних умов і насамперед — від наявності комп'ютерної техніки, її виду та типу.

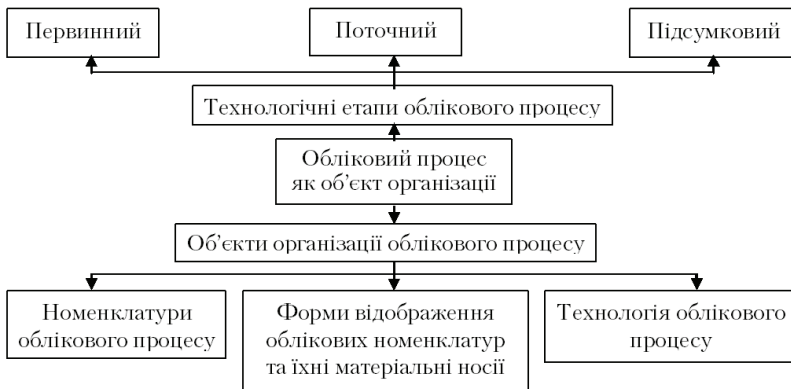
Поточний облік як частина облікового процесу зумовлює ті організаційні елементи, сукупність яких формує його як об'єкт організації. Цими об'єктами є облікові номенклатури поточного обліку, носії облікових номенклатур (облікові реєстри, накопичувальні відомості, інші документи). Внутрішньогосподарський облік не тільки інформує про стан і зміни виробничого процесу, але здійснює контроль за наявністю, рухом та використанням об'єктів господарювання, виконує

функцію оцінки результативності роботи. Досягають цього на основі узагальнення даних на підсумковому етапі;

– **підсумковий облік** дає змогу мати дані про результати роботи за місяць, квартал, півріччя, рік. Підсумковий етап облікового процесу іноді називають балансовим узагальненням (звітністю). Це заключний етап облікового процесу, який можна охарактеризувати як упорядковану сукупність операцій з формування показників, що відображують результати виробничої й господарської діяльності господарюючого суб'єкта за певний період (рис. 1.5) [97].

Організація підсумкового обліку залежить від якості організації первинного та поточного обліку. Формування підсумкових показників складання звітних форм – це досить трудомісткий процес. Слід мати на увазі, що він відбувається за відносно короткий період.

За цей час треба підготувати систему економічних показників, заповнити різні звітні форми, підготувати аналітичні висновки, пояснення тощо. Складність організації цього етапу облікового процесу полягає ще й у тому, що крім облікових даних, показників первинного та поточного обліку необхідні



**Рис. 1.5.** Організація внутрішньогосподарського облікового процесу

дані планування, нормування, фінансів, оперативного та статистичного обліку, а також попередніх звітних періодів. Наявність цих даних і показників дає можливість не тільки оцінити результати роботи господарства, а й виявити тенденцію розвитку.

Проведені дослідження свідчать, що у первинних колективах порушення трудової дисципліни відбувається через неточність в обліку, кримінал — через його відсутність, негосподарське відношення до землі і майна — в результаті невиконання своїх функціональних обов'язків менеджерами і спеціалістами по своєчасному оформленню первинної документації. На наш погляд, рівень відповідальності може бути забезпечений за рахунок розширення прав первинними трудовими колективами у питаннях організації виробництва, самостійної реалізації продукції, розподілу доходу. При створенні на базі підрозділів економічно самостійних структур, як відмічає В.Я.Амбросов [14], вони повинні мати власні розрахункові рахунки в банках та самостійний баланс. Їхня продукція (послуги) реалізуються за ринковими цінами, забезпечуючи таку ж рентабельність, як і при реалізації її на зовнішньому ринку. Оплата праці, нарахування дивідендів (відсотків) ведеться з урахуванням результатів діяльності кожного колективу, виробничого підрозділу на комерційній основі. При комерційному розрахунку взаємовідносини підрозділів як між собою так із підприємством будуються на принципах самоуправління, самоокупності, самофінансування.

Формування управлінських рішень в господарстві залежить від взаємодії всіх видів обліку і різних управлінських функцій та їх розвитку у взаємозв'язку і взаємозалежності. Управлінські рішення є основним видом діяльності управлінського персоналу. Рішення — це творчий процес вироблення однієї або декількох альтернатив із множинності можливих варіантів (планів) дій, спрямованих на досягнення поставлених цілей. Тобто рішення у сфері менеджменту являє собою

процес, який реалізується суб'єктом управління і визначає дії, спрямовані на вирішення поставленого завдання в даній фактичній чи запроєктованій ситуації. Приймаючи рішення, керівник чи спеціаліст визначає, хто і що має здійснити, в які строки, з якими затратами праці і коштів, в якому порядку, при якому розподілі обов'язків, прав і відповідальності, за якої організації контролю і яких результатів потрібно очікувати [60].

Процес прийняття управлінських рішень французький вчений Б.Гурней [34] поділяє на чотири основних елементи: 1) наявність вибору, коли особа, що приймає рішення, має декілька варіантів можливої поведінки; 2) вибір повинен бути свідомим, тобто ґрунтуватися на розумовому процесі (непродумана, імпульсивна дія не є рішенням); 3) вибір повинен бути орієнтованим на одну або декілька цілей; 4) вибір повинен завершуватися дією, тобто рішення як розумовий акт і акт волі повинно викликати ланку цілеспрямованих дій, спрямованих на його здійснення.

Проте існує ще певний розрив між теоретичними розробками різних аспектів процесу прийняття рішення і методами, що використовуються на практиці. Більшість моделей, запропонованих науковими працівниками, стосуються прогнозування і планування перспективних рішень переважно в межах автоматизованих систем управління. Водночас гострою є проблема розробки методології прийняття тактичних і оперативних рішень, на підготовку яких витрачається більша частина робочого часу менеджера, а також чіткого формулювання технології управління, включаючи процедури розробки, прийняття ефективних рішень та контролю за їх виконанням.

Розробка рішень у менеджменті становить основу управлінського процесу. Управлінський процес — це комплекс взаємопов'язаних операцій, що виконуються у певній послідовності і спрямовані на розв'язання конкретних завдань та досягнення поставлених цілей.

Операція в менеджменті — це частина управлінського процесу, яка представляє собою роботу виконавця над певним видом інформації (зібрати дані, провести розрахунки, підготувати звіт, передати документ на підпис і ін.). Саме цю операцію і виконує внутрішньогосподарський облік.

Сукупність взаємопов'язаних операцій становить більш складне структурне утворення — управлінські процедури. Реалізація управлінських процедур потребує науково обґрунтованої технології менеджменту.

Технологія менеджменту — це процес збирання, обробки і передачі інформації з метою підготовки, прийняття і реалізації управлінських рішень. Суть технології менеджменту полягає в установленні організаційного порядку в системі і визначенні раціональної послідовності виконання управлінських робіт.

Умовами ефективності технології менеджменту стосовно організації кожного процесу Й.С.Завадський вважає [36]: 1) створення системи внутрішньовиробничих, організаційно-правових документів для комплексної регламентації діяльності апарату управління (положень про відділи і служби, посадових інструкцій, алгоритмів і стандартів на функції менеджменту і окремі види управлінської діяльності та ін.); 2) розробка і дотримання раціональних процедур здійснення управлінських операцій; 3) раціональне поєднання в менеджменті кількісних і евристичних методів; 4) використання сучасної оргтехніки і спеціальних прийомів, що полегшують пошук альтернатив, вибір і обґрунтування варіантів рішень та їх використання (метод «мозкової атаки», таблиці рішень, карти управлінських процедур, технологічні та посадові операційні карти тощо); 5) повне врахування вимог законів формальної логіки (тотожності, протиріччя, виключення третього, достатньої підстави) і широке використання її категорій (мислення, судження, висновок, досвід, спростування, асоціація, рефлексія, інтуїція та ін.).

На рис. 1.6 зображена логістична модель прийняття уп-





**Рис. 1.6.** Процес розробки і прийняття рішення в менеджменті

равлінського рішення. Функція внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в даному випадку є необхідною умовою здійснення як оперативного, так і стратегічного менеджменту.

На думку В.Б.Лібермана, «облік як самостійна функція управління використовується як засіб відображення процесів планомірного розвитку як на окремих господарствах, так і в цілому» [57]. В.В.Сопко зазначає, що облік як самостійна функція управління виконує три види робіт: інформаційну, контрольну і аналітичну [94]. Виходячи із вищесказаного, можна стверджувати, що облік (фінансовий, податковий та внутрішньогосподарський (управлінський) є основною або загальною функцією менеджменту.

У 80-х рр. Т.Джонсон та Р.Каплан [119] обґрунтували недоліки внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, які

впливають на ефективність прийняття рішень в менеджменті:

- ◆ реєстри внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, вимагаючи спеціального розуміння, відвертають увагу адміністрації та заважають їй виконувати свої прямі обов'язки;
- ◆ велика кількість управлінської інформації розпоршує увагу адміністрації і не дозволяє їй зосередитися на вирішенні головних питань;
- ◆ чим більший асортимент продукції, що виробляється, тим нижчою є достовірність обчисленої собівартості;
- ◆ технологічні процеси розвиваються швидше за методологію внутрішньогосподарського обліку, що робить їх непридатними до нових умов;
- ◆ протягом всієї історії фінансовому обліку віддавали перевагу перед внутрішньогосподарським (управлінським), і внаслідок цього останній відстав у своєму розвитку;
- ◆ велика частина оперативної інформації, що застосовувалася адміністраторами для контролю і оцінки своєї діяльності, формується поза офіційною системою внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, дані обліку використовуються не стільки для управління, скільки для узгодження з даними фінансової бухгалтерії і за цими даними уточнюються і виправляються;
- ◆ бухгалтери завантажені поточною роботою по реєстрації фактів господарської діяльності, що позбавляє їх можливості надавати будь-яку практичну допомогу адміністрації.

Усвідомлення недоліків стимулює бажання їх усунути, тому удосконалення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку є необхідною умовою успішного менеджменту. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1] передбачено, що господарюючий суб'єкт може самостійно розробляти систему і форми внут-

рішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій. В організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку можна виділити такі етапи:

**На першому**, методологічному етапі, обирається модель внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в залежності від його мети, визначаються об'єкти та методи обліку, здійснюється вибір системи певних способів, прийомів, які полягають в документуванні, інвентаризації, оцінці майна та калькулюванні, що буде служити для формування інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень;

**На другому**, технічному етапі, вибирається спосіб обробки даних, розробка форм облікових реєстрів, внутрішньої звітності, визначаються напрямки руху інформації всередині господарюючого суб'єкта;

**Третій**, організаційний етап, передбачає розподіл обов'язків між працівниками в системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, визначає оптимальну структуру облікового апарату, встановлює норми часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної кількості бухгалтерів, забезпечує раціональну організацію робочого місця, здійснює встановлення комунікаційних зв'язків та мотивацію праці облікових працівників, забезпечує його ефективну організацію.

Ефективний менеджмент передбачає організацію внутрішньогосподарського (управлінського) обліку за такими принципами:

- ♦ принцип повноти і аналітичності інформації — показники, які містяться у внутрішньогосподарських звітах, повинні бути представлені в зручному для аналізу вигляді, не вимагати додаткової аналітичної обробки, не потребувати аналітичних процедур;
- ♦ принцип періодичності відображає виробничий і комерційний цикли підприємства, він є досить важливим для

побудови системи внутрішньогосподарського обліку. Інформація для керівників є цінною тоді, коли вона доцільна і вчасна. Скорочення часу може значно зменшити точність інформації, яка підготовлена внутрішньогосподарським (управлінським) обліком. Як правило, апарат управління встановлює графік (документообіг) збору первинних даних, обробки і групування в підсумковій інформації.

- ◆ принцип оцінки результатів діяльності структурних підрозділів при великій різноманітності організаційних форм (внутрішньогосподарський (управлінський) облік повинен бути пов'язаний з оперативно-виробничим і техніко-економічним плануванням). Оцінка результатів діяльності передбачає визначення тенденцій і перспектив кожного підрозділу в формуванні прибутку підприємства від виробництва до реалізації продукту;
- ◆ принцип узгодженості, коли господарський механізм підприємства повинен бути пристосований до потреб оперативного управління підрозділами;
- ◆ принцип комплексного підходу і взаємозв'язку внутрішньогосподарського і фінансового обліку. Дані фінансового обліку деталізуються, доповнюються інформацією внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Даний принцип дозволяє створити в господарюючому суб'єкті раціональну і економічну систему обліку відповідно до його розмірів і масштабів виробничої діяльності. Його реалізація означає, що з мінімальної кількості даних отримують максимально необхідний для управлінських рішень обсяг інформації. Лише тоді внутрішньогосподарський (управлінський) облік виконує свої функції;

- ◆ принцип бюджетного методу управління витратами, фінансами, комерційною діяльністю використовується на великих господаючих суб'єктах як інструмент пла-

---

нування, контролю і регулювання. Бюджетний метод складається із процедур планування всіх сфер діяльності підрозділів, підсумовування проектних рішень усього колективу, розрахунку проекту бюджету, розрахунку варіантів плану і внесення коректив, кінцевого планування та обліку умов, що змінюються і відхилень від запланованих даних. Бюджетом (кошторисом) охоплюються виробництво, реалізація, розподіл і фінансування. В кошторисах знаходять відображення витрати на виробництво по всьому господарству в цілому і його підрозділів, прибутки (збитки) від всіх видів діяльності. Дотримання цих принципів є головною умовою виконання функцій внутрішньогосподарського обліку в менеджменті.

Отже, управлінські функції через внутрішньогосподарський (управлінський) облік спрямовані на установлення економічних взаємозв'язків між виробничими підрозділами основного, обслуговуючого, допоміжного, підсобного виробництва та функціональних служб з метою ефективного прийняття управлінських рішень.

## Контрольні питання

1. Яка сутність і роль внутрішньогосподарського (управлінського) обліку?
2. У чому відмінність та спільність фінансового, внутрішньогосподарського (управлінського) та податкового обліку?
3. Які стадії історичної еволюції внутрішньогосподарського (управлінського) обліку можна виділити?
4. Які існують сучасні концепції внутрішньогосподарського (управлінського) обліку ?
5. Яка відмінність між внутрішньогосподарським і управлінським обліком на Україні?
6. Яка мета внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в господарюючих суб'єктах?
7. Чи потрібна побудова системи рахунків внутрішньогосподарського (управлінського) обліку?
8. Які варіанти ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку можливі за умови українського плану рахунків?
9. Яку функцію в менеджменті виконує внутрішньогосподарський (управлінський) облік?
10. В якій послідовності здійснюється процес внутрішньогосподарського (управлінського) обліку?

## Тести для самоконтролю знань

1. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік є складовою:
  - менеджменту;
  - планування;
  - внутрішнього аудиту;

- корпоративної культури.
- 2. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік як система сформувався:
  - у середині XIX ст.;
  - на початку XX ст.;
  - у середині XX ст.;
  - жодна відповідь не є правильною.
- 3. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік відрізняється від фінансового обліку:
  - деталізацією інформації;
  - відкритістю даних;
  - спрямованістю у часі;
  - усіма наведеними характеристиками.
- 4. Яка інформація об'єднує фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський) облік:
  - про минулі події;
  - первинна;
  - законодавча;
- 5. Порядок ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку:
  - регламентується Міністерством фінансів;
  - визначається Міжнародною федерацією бухгалтерів;
  - описано у податковому законодавстві;
  - встановлюється керівництвом господарюючого суб'єкта.
- 6. В англосаксонських країнах ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку зазвичай є обов'язком:
  - підрозділу скарбника;
  - підрозділу контролера;
  - відділу внутрішнього аудиту;
  - відділу персоналу.
- 7. Первинний облік — це:
  - спостереження, вимірювання, фіксація у документах;
  - обробка, реєстрація і запис даних первинного обліку, групування та перегрупування;

- сукупність операцій з формування показників;
  - процес прийняття управлінських рішень.
8. Найбільшою професійною організацією фахівців з внутрішньогосподарського (управлінського) обліку є:
- Привілейований інститут управлінських бухгалтерів Великої Британії;
  - Інститут управлінських бухгалтерів США;
  - Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України;
  - Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів.
9. Норми етичної поведінки фахівців з внутрішньогосподарського (управлінського) обліку не передбачають:
- конфіденційності;
  - незалежності;
  - компетентності;
  - об'єктивності.
10. Вивчення курсу внутрішньогосподарського (управлінського) обліку є складовою професійної сертифікації, яку здійснює:
- Аудиторська палата України;
  - Українське товариство фінансових аналітиків;
  - Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України;
  - жодна відповідь не є правильною



## Розділ 2

# МЕТОДОЛОГІЯ ФОРМУВАННЯ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЯЦІЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

### 2.1. Методологічні підходи до формування і розподілу виробничих витрат

Формування виробничих витрат у сільському господарстві є основною функцією внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. Витрати виробництва — це визначена в грошовому виразі вартість ресурсів, використаних господарюючими суб'єктами протягом певного періоду з метою отримання прибутку.

М.С.Пушкар [84] визначає внутрішньогосподарський (управлінський) облік як систему обліку, яка пов'язана з деталізацією витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, що задовольняє відповідну систему управління.

В.В.Сопко, В.М.Пархоменко зазначають: «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік — це облік, в якому формуються показники для різних внутрішніх і зовнішніх потреб: обчислення собівартості придбання матеріалів, виготовленої продукції, виконаних робіт, надання послуг, визначення витрат, розрахунок доцільності виконання робіт тощо» [93].

Процес визначення собівартості одиниці продукції неможливий без визначення та розподілу витрат. Найбільш часто застосовуються чотири методи калькулювання: позамовний, попроцесний, нормативний і простий. Метод позамовної калькуляції полягає в обліку витрат за конкретним видом продукції, яка замовлена за договором (наприклад, облік витрат на

виращення ячменю для комбикормового заводу). Попроцесний метод передбачає облік витрат на виробництво однорідної продукції (наприклад, облік витрат на вирощенні зернових культур) за окремими періодами: незавершене виробництво, передпосівний обробіток, посів, догляд за посівами, збір урожаю. Нормативний метод обліку витрат здійснюється за нормами і фактичними витратами в розрізі статей витрат. Простий метод калькулювання передбачає облік витрат за фактичними витратами з урахуванням витрат на основну, побічну та супутню продукцію.

Контроль за зниженням собівартості продукції (робіт, послуг) і аналіз причин відхилень від плану найбільш ефективні тоді, коли дані ведуться в розрізі статей витрат за окремими видами продукції (робіт, послуг), за місцями виникнення витрат та за сферами відповідальності. Процес калькулювання вимагає методичного вирішення таких питань:

- ♦ обґрунтування об'єктів калькуляції та калькуляційних одиниць;
- ♦ визначення переліку статей витрат та обґрунтування методики їх відображення;
- ♦ розподіл витрат між готовою основною, побічною продукцією та незавершеним виробництвом;
- ♦ обґрунтування методики розподілу непрямих витрат між видами продукції (послугами);
- ♦ встановлення центрів витрат, доходів і сфер відповідальності.

В залежності від технології і характеру продукції (товарів, робіт, послуг) об'єктами калькулювання можуть бути:

- ♦ одиниця продукції (товарів, робіт, послуг) в даному господарюючому суб'єкті та його галузі;
- ♦ одиниця продукції (товарів, робіт, послуг) за окремими процесами, стадіями;
- ♦ одиниця продукції (товарів, робіт, послуг) в структурних підрозділах господарюючого суб'єкта;

- ◆ напівфабрикати.

З об'єктом калькулювання дуже тісно пов'язані калькуляційні одиниці, які є вимірниками об'єкту калькулювання. Калькуляційні одиниці можуть бути обрані за такими ознаками:

- ◆ натуральні — 1ц, 1 т, 1 м<sup>3</sup>, кг, л тощо;
- ◆ умовно-натуральні — 1 ум. ет. га, 1 умовна банка, 1 умовна голова;
- ◆ приведені одиниці — маса продукту в перерахунку на вміст корисних речовин, споживних речовин, наприклад кормові одиниці;
- ◆ експлуатаційні — одиниця потужності машин, двигунів, корисна площа будинку;
- ◆ одиниці часу — людино/години, машино-дні, машино-зміни; одиниці виконаних робіт, послуг.

Метод калькулювання залежить від типу організації та технології виробництва і включає в себе принципи збору інформації з центрів витрат про використані ресурси, узагальнення й розподілу непрямих витрат. За будь-яких умов процес калькулювання передбачає вибір об'єкта витрат, формування прямих і непрямих витрат, що підлягають розподілу між об'єктами витрат. Вибір об'єкта витрат залежить від мети управління.

В господарствах, де виробництво продукції відбувається в одному технологічному процесі, витрати обліковуються по виробництву в цілому. А в тих господарствах, у яких продукція в процесі виробництва проходить декілька послідовних стадій (переділів), облік витрат слід організувати за окремими стадіями виробництва.

Методика групування витрат за об'єктами калькулювання є спільною для усіх галузей, але має свої особливості в сільському господарстві, зокрема це стосується обліку прямих витрат, узагальнення і розподілу непрямих витрат, відображення даних у реєстрах внутрішньогосподарського (управлінського)

обліку. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік групує первинні дані в декількох напрямках — за економічним значенням, центрами витрат, доходів і сферами відповідальності, видами продукції (послугами). Це дає змогу формувати інформацію в тому напрямі, у якому вимагає система управління.

Центр відповідальності — сфера (сегмент) діяльності, у межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності. У системі управління менеджер має контролювати й оцінювати роботу менеджерів нижчого рівня, а вони повинні здійснювати самоконтроль своєї діяльності. Для здійснення такого контролю та забезпечення підзвітності менеджерів необхідна система обліку, яка б здійснювала збір, обробку і передачу інформації про результати діяльності кожного центру відповідальності. Концепція центрів та обліку відповідальності була сформульована Джоном А.Хіггінсом в 50-х рр. XX ст. [118]. Метою центрів відповідальності є посилення контролю за витратами через встановлення персональної відповідальності менеджерів різних рівнів за витрачанням ресурсів, допомога менеджерам у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінці результатів діяльності.

Деталізація центрів витрат і сфер відповідальності розробляється за господарюючим суб'єктом, виходячи з конкретних умов технології та організації виробничого процесу. Конкуренція та забезпечення комерційної таємниці стосовно технології виробництва, рівня витрат і цін зумовили виникнення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Використані в сільськогосподарському виробництві ресурси поділяються на природні (земля, вода, ліси тощо), трудові (праця), матеріальні (капітал). Вони відрізняються між собою природою їх створення, особливостями формування та функціонування, виробничим і природним періодом участі у виробництві.

Функціонування природних ресурсів формує такі витра-

ти, як рента або орендна плата і плата за землю. Витрати на заробітну плату пов'язані з функціонуванням трудових ресурсів, а використання основних засобів — частиною витрат на амортизацію. Виробничі запаси (насіння, корми, добрива тощо) в процесі їх використання переносять свою вартість на новостворений продукт повністю. Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво сільськогосподарської продукції становлять витрати на виробництво, за допомогою яких визначається собівартість продукції (робіт, послуг).

Собівартість продукції — це виражені в грошовій формі поточні витрати на виробництво і реалізацію одиниці продукції. Вона включає затрати минулої і уречевленої праці у витрачених засобах виробництва і затрати на оплату праці. Це економічний показник, в якому знаходять відображення усі сторони виробничо-фінансової діяльності господарюючого суб'єкту та засіб внутрішнього контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів та рівнем рентабельності. Собівартість складається з витрат, пов'язаних з технологією виробництва та його управлінням, витрат на реалізацію продукції, непродуктивних витрат, що виникають безпосередньо у процесі виробництва, і позавиробничих витрат.

П(С)БО 1 визначає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Таке визначення витрат викликає чимало дискусій. Так В.П.Ярмоленко доводить, що витрачання сировини на виробництво продукції не означає зменшення економічної вигоди, бо вона переходить у незавершене виробництво, а далі — в готову продукцію, яка приносить економічну вигоду [115].

У сільськогосподарській галузі, як і в інших галузях, витрати операційної (виробничої) діяльності (рослинництва, тваринництва і промислового виробництва) класифікуються за

такими економічними елементами, визначеними П(С)БО 16 «Витрати» (Додаток А): витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні затрати, амортизація, інші операційні витрати (рис. 2.1) [13].

Витрати на оплату праці формуються під впливом двох факторів: затрат праці та оцінки одиниці виміру живої праці. Праця — це свідомо доцільна діяльність людей, спрямована на створення матеріальних і духовних цінностей, — це першооснова і необхідна умова життя людей і суспільства. Змінюючи в процесі праці навколишнє природне середовище і пристосовуючи його до своїх потреб, люди не лише забезпечують своє існування, а й створюють умови для розвитку і прогресу суспільства. Як самостійній економічній категорії праці притаманні кількісні й якісні характеристики, які певною мірою відображаються у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку. Кількісна характеристика праці полягає у витратах певного обсягу енергії, чисельності зайнятих, тривалості робочого дня, трудомісткості тощо. Якісна характеристика праці проявляється в таких поняттях і категоріях, як складність роботи, професійна специфіка, якість кінцевих результатів праці (продукції, послуг), ефективність витраченої праці, відповідальність за трудову діяльність тощо. До складу економічного елементу «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток, інші витрати на оплату праці.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, тимчасової непрацездатності, страхові внески на випадок безробіття, соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного

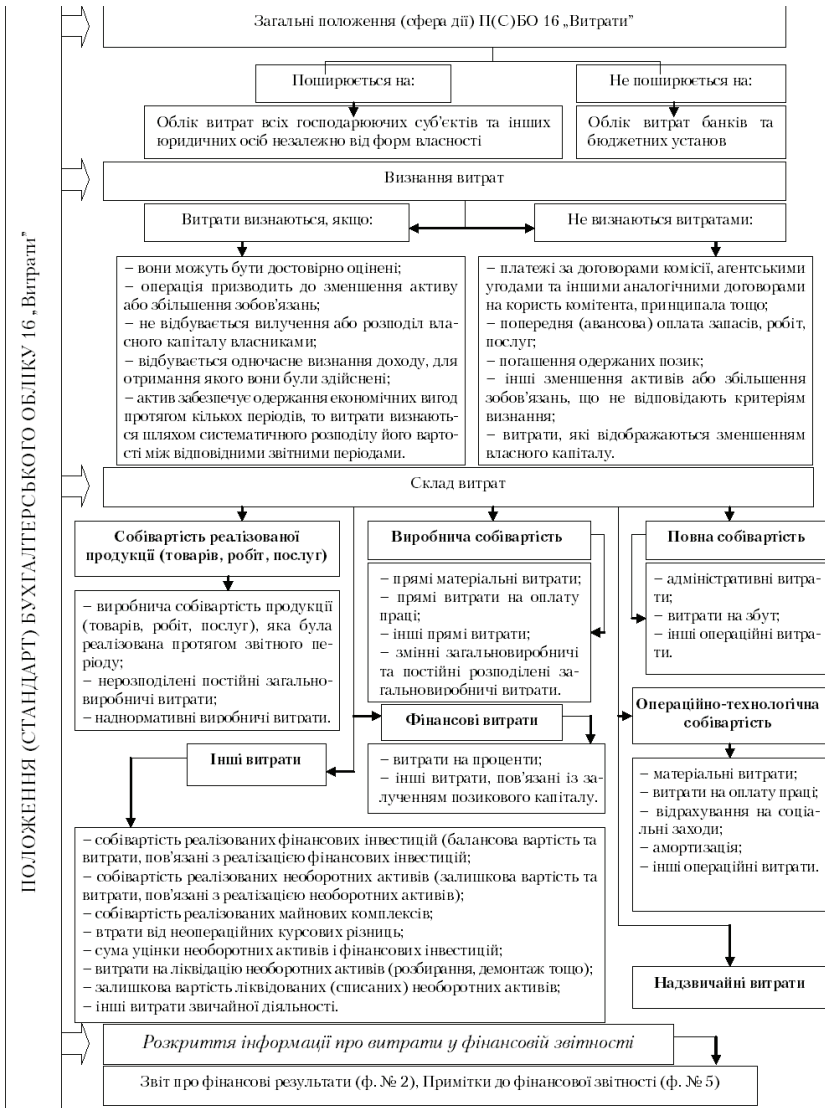


Рис. 2.1. Характеристика П(С)БО 16 «Витрати»

виробництва): сировини й основних матеріалів; насіння; кормів; палива і мастильних матеріалів; куплених напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

До складу елемента «Амортизація» входить сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До складу елемента «Інші операційні витрати» формуються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на податки, витрати на малоцінні швидкозношувані предмети, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

Виробничі витрати, крім операційно-технологічних, включають такий елемент, як «Загальновиробничі витрати».

До складу загальновиробничих витрат входять:

- ◆ амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;
- ◆ витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- ◆ витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;
- ◆ витрати на комунальні послуги та на утримання виробничих приміщень;
- ◆ витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; витрати на оплату відряджень, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
- ◆ витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища;
- ◆ інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).

В табл. 2.1 відображена зміна структури операційно-тех-



Таблиця 2.1

**Структура операційно-технологічних витрат виробництва продукції у сільськогосподарських підприємствах Полтавської області, %**

Показники	Рослинництво				Тваринництво			
	роки			зміна (+, -) 2004 до 1990 р.	роки			зміна (+, -) 2004 до 1990 р.
	1990	2001	2004		1990	2001	2004	
Витрати на оплату праці	36,8	12,2	11,0	-25,8	36,0	15,7	17,0	-19,0
Відрахування на соціальні заходи	8,6	0,3	0,4	-8,2	0,6	0,3	0,5	-0,1
Матеріальні затрати	41,0	63,8	61,6	21,6	53,3	71,6	74,0	21,7
Амортизація	11,3	4,7	4,4	-9,9	8,1	4,9	3,7	-4,4
Інші операційні витрати	2,3	19,0	22,6	20,3	2,0	7,5	4,8	2,8
<b>Усього</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>X</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>X</b>

нологічних витрат за 14 років.

Аналіз витрат операційно-технологічної діяльності дає підставу зробити такі висновки:

- ♦ «Матеріальні затрати» мають тенденцію до збільшення як у вартісному виразі, так і в структурі витрат на 21,6% в рослинництві і 21,7% в тваринництві, незважаючи на скорочення витрат на мінеральні і органічні добрива на 15 % та корми на 28,7 відсотків;
- ♦ «Витрати на оплату праці» зменшились в структурі витрат на 25,8% в рослинництві і на 19% у тваринництві, хоча середня заробітна плата в галузі за досліджуваний період зросла в 3,5 рази;
- ♦ «Відрахування на соціальні заходи» — пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття та інші соціальні заходи здійснюються

через фіксований податок, внаслідок чого відрахування у ці фонди зменшились у 4,5 рази. Пенсійне забезпечення аграрної сфери здійснюється через перерозподіл коштів по галузях;

- ♦ «Амортизація» в структурі витрат має тенденцію до скорочення, в результаті зменшення майже в 2 рази чисельності сільськогосподарських машин, скорочення будівництва та знецінення основних засобів виробництва. Всі ці чинники суттєво вплинули на виробництво сільськогосподарської продукції, що зумовило збільшення виробничих витрат та зниження фінансової стійкості сільськогосподарських підприємств. Дослідження показали, що понад 30 % сільськогосподарських підприємств є потенційними банкрутами;
- ♦ «Інші операційні витрати» за останні роки зросли в 10 разів у рослинництві і в 2 рази в тваринництві й мають тенденцію до зростання. В досліджуваних господарствах до цих витрат відносяться: витрати на відрядження, сплата фіксованого податку, витрати на малоцінні і швидкозношувані предмети та ін.

В деяких господарюючих суб'єктах в структурі виробничих витрат загальногосподарські витрати займають 5 відсотків у рослинництві і 10 відсотків у тваринництві. Залежно від облікової політики окремого господарства, облік витрат та їх розподіл в кожному районі здійснюється по-різному. Невиробничі витрати (адміністративні витрати, витрати на збут, інші негосподарські витрати операційної діяльності) не відносяться на собівартість виробленої продукції і покриваються за рахунок прибутку господарюючого суб'єкта.

Головним об'єктом внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, є виробничі витрати. Тому класифікація витрат дуже важлива для розуміння того, як ними управляти. Можна виділити три напрями класифікації витрат (рис. 2.2) [31], в основу якої покладений принцип: різні витрати для



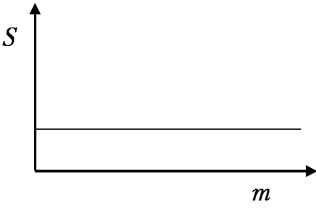
**Рис. 2.2.** Класифікація витрат у процесі управління

різних цілей. При визначенні операційно-технологічної і виробничої собівартості важливе значення має їх розподіл за статтями, що передбачено «Методичними рекомендаціями по плануванню обліку та калькулюванню собівартості сільськогосподарської продукції» (Додаток Б).

Для організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку важливу роль відіграє поділ витрат на постійні та змінні, маржинальні та середні. Постійні витрати — це витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягів виробництва (робіт, послуг). Постійні витрати можна пояснити як витрати, що не реагують на зміну коефіцієнта використання, а залишаються стабільними [39].

Загальна сума постійних витрат хоча і не змінюється при зміні обсягу виробництва продукції, але їх сума на одиницю продукції відповідно зменшується або збільшується (рис. 2.3, 2.4) [23].

Зазначені постійні витрати — величина умовно стала. Вона не може різко змінюватись і коливатись залежно від видів продукції, що виробляються, їх обсягів та періодів виробництва. У короткостроковому періоді дана величини фіксована і



**Рис. 2.3.** Загальні постійні витрати

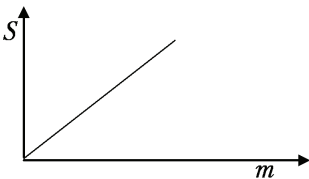


**Рис. 2.4.** Постійні витрати на одиницю продукції

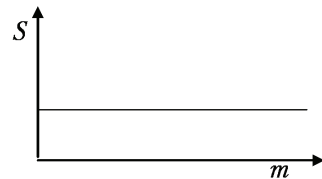
залишається незмінною. Тому при організації виробництва тієї чи іншої продукції, структурній та організаційній побудові ферми, підрозділу, плануванні їх діяльності фактор формування постійних витрат має важливе значення. Такі витрати не існують ізольовано від змінних і займають певну питому вагу в складі сумарних витрат. При аналізі часто використовують поняття питомих постійних витрат (ППВ). Їх визначають як відношення постійних витрат (ППВ) до обсягу виробленої продукції (O).

Змінні витрати — це витрати, пов'язані зі зміною виробництва продукції, або такі витрати, що реагують на зміну коефіцієнта використання і змінюються при цьому пропорційно рівню завантаження виробничих потужностей (рис. 2.5, 2.6).

Вони характеризуються безпосереднім віднесенням на конкретний вид продукції, їх часто називають експлуатаційними, підкреслюючи цим, що вони безпосередньо пов'язані з вироб-



**Рис. 2.5.** Загальні змінні витрати  
 $S$  — витрати;  
 $m$  — кількість виробленої продукції.

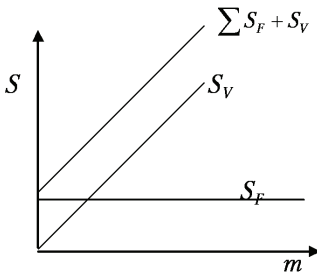


**Рис. 2.6.** Змінні витрати на одиницю продукції

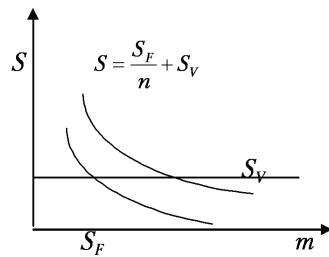
ничим процесом, виробництвом певного обсягу продукції. На відміну від постійних змінні витрати (ЗВ) на одиницю продукції постійні для всіх рівнів виробництва продукції, а загальна їх сума є лінійною щодо обсягу виробленої продукції.

Розрахунок змінних витрат має особливо велике значення при прийнятті конкретних управлінських рішень. У цьому також полягає відмінність між постійними та змінними витратами. Постійні витрати не змінюються у короткостроковому періоді, яким є річний цикл виробництва в сільському господарстві, тобто на їх рівень не впливають рішення керівника в даному випадку (наприклад, орендна плата, амортизація). Зовсім по-іншому формуються змінні витрати. Саме від їх рівня і залежить прибуток виробництва певного виду продукції.

В аналізі та внутрішньогосподарському (управлінському) обліку застосовується поняття «питомі змінні витрати» (ПЗВ), які розраховуються як відношення змінних витрат (ЗВ) до обсягу (О) виробленої продукції. Постійні і змінні витрати становлять сукупні витрати (СВ), тобто  $СВ = ПВ + ЗВ$  (рис. 2.7 та 2.8). Маржинальні (граничні) витрати – це витрати на виробництво додаткової одиниці продукції, витрати, що



**Рис. 2.7.** Загальні витрати  
 $m$  – кількість виробленої продукції;  
 $S$  – витрати;  
 $S_F$  – постійні витрати;  
 $S_V$  – змінні витрати.



**Рис. 2.8.** Витрати на одиницю продукції

виникають у зв'язку зі змінами виробничих витрат, зумовлених використанням додаткового ресурсу, що забезпечує приріст кінцевого продукту.

Для визначення маржинальних витрат застосовують формулу:

$$MB = CB : O = 3B : A,$$

де: MB — маржинальні витрати;

CB — сумарні витрати;

3B — змінні витрати;

O — обсяг виробленої продукції;

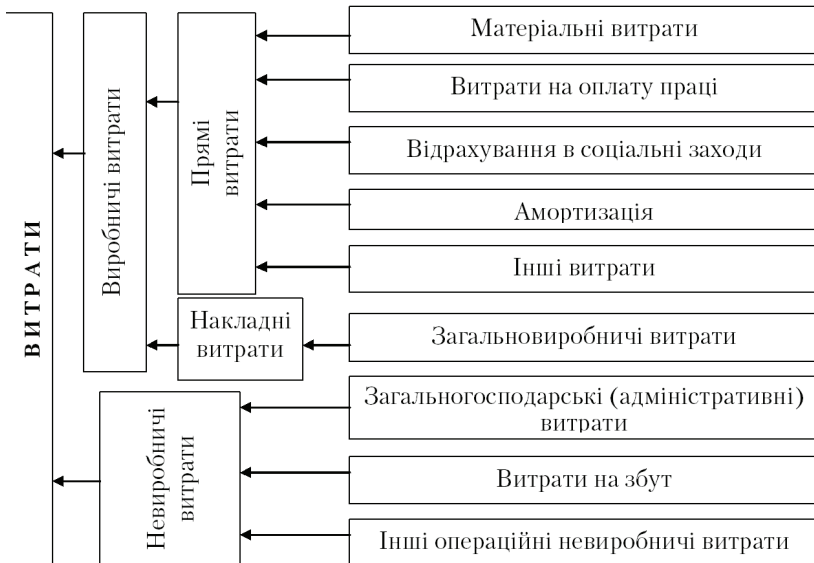
A — приріст.

Маржинальні витрати розраховують для визначення рівня виробничих витрат, що забезпечують максимум прибутку. Порівнюючи питомі змінні витрати з ринковою ціною на продукцію сільського господарства, розраховують найбільш прибутковий рівень виробничих витрат. Він досягається в умовах, коли ціна дорівнює маржинальним витратам, тобто коли вартісний приріст обсягу продукції (в цінах реалізації), одержаний від збільшення змінних виробничих витрат, дорівнює їх приросту.

В Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» [3] витрати на виробництво визначаються як валові витрати. Згідно із законом до валових витрат включаються суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг) і охороною праці (пп. 5.2.1 Закону — Додаток В). Різниця між витратами на виробництво і валовими витратами полягає в тому, що вартість придбання запасів знаходить своє відображення у складі валових витрат одразу ж після їх оприбуткування на склад або за фактом оплати. На витрати виробництва такі видатки потрапляють в міру їх списання та перенесення їх вартості на вартість готової продукції. Це має суттєве значення для обліку фактичних виробничих витрат.

Залежно від конкретних умов виробництва, структури уп-

равління, системи оплати праці, визначення та розподілу госпрозрахункового доходу в окремих господарюючих суб'єктах облік витрат може вестися в цілому по конкретних виробничих підрозділах без деталізації за окремими об'єктами (видами і групами худоби та птиці, видами виробництва). Фактичні витрати підрозділу розподіляються між окремими культурами, видами і групами худоби та птиці пропорційно до планових витрат, а за їх відсутності — до нормативних витрат згідно з технологічними картами чи укрупненими нормативами. В залежності від характеру участі в процесі виробництва витрати поділяються на основні і накладні (рис. 2.9). Основні витрати пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій по виробництву продукції (робіт послуг), а накладні — з управлінням та обслуговуванням діяльності підрозділу (брига-



**Рис. 2.9.** Формування виробничих витрат

ди, ферми внутрішньогосподарського кооперативу тощо).

Невиробничі витрати (адміністративні витрати, витрати на збут, інші невиробничі витрати операційної діяльності) не відносяться на собівартість виробленої продукції і покриваються за рахунок прибутку господарюючого суб'єкта.

Витрати можуть бути релевантними, ті які залежать від рішення менеджера, і нерелевантні — це витрати, що не залежать від прийняття управлінських рішень. Наприклад, якщо йдеться про вибір одного з двох варіантів — купити автомобіль, чи взяти його в оренду, то витрати на придбання автомобіля і орендна плата будуть релевантними витратами, а витрати на пальне, заробітну плату водію будуть здійснюватись в обох випадках і є обов'язковими.

Виробництво сільськогосподарської продукції як галузі рослинництва, так і тваринництва, характерне тим, що поряд з отриманням основної продукції (зерно, корені цукрових буряків, приріст, молоко) одночасно одержують побічну продукцію (солома, гичка, гній, шкіри). Складність визначення собівартості такої продукції полягає в тому, що до певного моменту виробничий процес основної і побічної продукції є неподільним, оскільки витрати на виробництво всієї продукції на початковому етапі поділити неможливо. Але для того, щоб задовольнити потреби управлінського персоналу в інформації для прийняття відповідних управлінських рішень, необхідно мати більш точні показники фактичної собівартості кожного виду продукції. При розподілі витрат і визначенні фактичної собівартості продукції сільськогосподарські господарюючі суб'єкти України керуються Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом МАП України від 18.05.2001 р. № 132 [74]. Рекомендовані підходи до визначення собівартості основної продукції не дозволяють враховувати особливості кожного виробництва і продукції, та й саме трактування основної



і побічної продукції є неточним. Побічною вважається та продукція, що виробляється спільно з основною в одному технологічному процесі, із однієї вихідної сировини і має незначну ціну реалізації, а основною є продукція, заради виробництва якої організовано цей процес. Але особливістю сільського господарства є те, що в ньому побічна продукція одного виробництва може використовуватися для виробництва основної продукції іншого виробництва. Наприклад, солома, гичка цукрових буряків, дрібна і пошкоджена картопля, нестандартні овочі можуть бути згодовані тваринам. У такому випадку не виправдане завищення або заниження собівартості побічної продукції призводить до спотворення фактичної собівартості основної продукції іншого виробництва.

У сільськогосподарській галузі практично не буває одночасної реалізації основної та побічної продукції, а тому завжди виникає необхідність розподілу її собівартості з метою визначення фінансових результатів. Оскільки фінансові результати цікавлять, у першу чергу, керівників господарств, а будь-який розподіл комплексних витрат є суб'єктивним, то в межах виробничого обліку підприємствам доцільно самостійно обирати методи розподілу таких витрат для конкретного виробництва або виду продукції. Методи, що використовуються для розподілу комплексних витрат до точки їх розподілу, можна розділити на дві групи:

- ◆ методи, в основу яких покладено натуральні вимірники фізичних параметрів (маса, об'єм, довжина тощо);
- ◆ методи, в основу яких покладено припущення, що розподіл комплексних витрат за видами продукції можна здійснити пропорційно до вартості даної продукції за цінами реалізації.

Поряд з методами, що використовуються у вітчизняній практиці, можна надати право вибору й методів, що визнані міжнародною практикою [9]:

- ◆ метод використання натуральних показників;

- ◆ метод на основі вартості реалізації в точці розподілу;
- ◆ метод чистої вартості реалізації.

Метод використання натуральних показників — це метод розподілу комплексних витрат пропорційно до обсягу виробництва. Застосування такого методу є доцільним у випадку, коли вартість реалізації одного із натуральних вимірників основної і побічної продукції є наближено однакова. Тоді й собівартість кожного виду продукції може бути однаковою. При застосуванні такого методу можна скористатися коефіцієнтами для перерахунку вартості побічної продукції в основну. Головною перевагою застосування такого методу є його простота, а негативною рисою є викривлення показників рентабельності виробництва продукції у випадку, коли визначення натуральних показників, що мають однакову вартість реалізації, неможливе.

При застосуванні методу на основі вартості реалізації в точці розподілу комплексні витрати розподіляються пропорційно до оцінки виручки від реалізації. При цьому мається на увазі, що більш високим цінам реалізації відповідає і більш високий рівень витрат.

Застосування такого методу є доцільним у випадку повної реалізації основної та побічної продукції протягом звітного періоду. А при неповній реалізації продукції цей метод уже буде виступати як метод на основі вартості неповної реалізації в точці розподілу. І в наступних звітних періодах на формування собівартості виробництва продукції буде впливати реалізація раніше виробленої продукції. Такий підхід недоцільно застосовувати у випадках, коли витрати на збирання побічної продукції будуть перевищувати реалізаційну вартість, тому частину цих витрат буде необґрунтовано віднесено на собівартість основної продукції. Наприклад, при збиранні зернових культур багато господарюючих суб'єктів не збирають солову через нерентабельність здійснення таких витрат.

На основі методу чистої вартості реалізації здійснюється

розподіл комплексних витрат відповідно до чистої вартості реалізації в точці розподілу витрат. Чиста вартість реалізації визначається шляхом вирахування із реалізаційної вартості продукції витрат на її подальшу обробку. Такий метод можна застосовувати у випадках, коли визначення рентабельності видів виробництв, що здійснювали подальшу обробку продукції, неможливе.

Таким чином, застосування різних методів розподілу комплексних витрат між різними видами основної та побічної продукції дозволить визначати за різних обставин вартість побічної продукції, що є наближеною до фактичної собівартості. А у випадку неможливості виявлення залежності здійснених витрат на виробництво кожного виду продукції найбільш прийнятним є розподіл витрат відповідно до отриманої вигоди.

Можна виділити наступні методи, які використовуються у внутрішньогосподарському обліку: подвійний запис, інвентаризація і документація, оцінка і калькуляція, балансове узагальнення і звітність; індексний (статистичний) метод; економічний (факторний та експрес аналіз); математичні методи (кореляція, лінійне програмування, спосіб найменших квад-



**Рис. 2.10.** Методи внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

ратів та ін.) (рис 2.10).

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік не має постійної базової структури (такої як балансове рівняння в фінансовому обліку), тому облік виробничих ресурсів, фактичні обсяги виробництва потребують застосування різних моделей внутрішньогосподарського (управлінського) обліку [76].

На практиці застосовують різні моделі обліку виробничих витрат:

- ♦ облік фактичних (минулих) витрат полягає в формуванні витрат та прибутку для визначення фактичної собівартості і прибутку від реалізації одиниці продукції або послуг;
- ♦ облік стандартних витрат включає розробку стандартів по витратах придбання і використання матеріалів, основних фондів, витратах праці, накладних витратах, складанню калькуляції собівартості за нормативними витратами і обліку фактичних витрат з виділенням відхилень від нормативів. Повнота включення витрат до собівартості — одна з ознак класифікації систем обліку, яка застосовується на практиці. Облік повних витрат та облік часткових витрат — дві моделі, які відповідають у внутрішньогосподарському (управлінському) обліку різним цілям;
- ♦ облік повних витрат представлений традиційним обліком витрат на виробництво та калькулювання собівартості. Основним групуванням витрат і їх поділ на прямі (які відносяться безпосередньо на об'єкт калькулювання) та непрямі (які розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно певній базі);
- ♦ під обліком часткових витрат розуміють підхід, коли проводиться підбір окремих елементів витрат, які носять прямий характер та включаються в собівартість окремих видів продукції. Калькуляція обмежених витрат включає лише виробничі витрати, які пов'язані з

випуском продукту, собівартість якого калькулюється.

Важливим методологічним питанням організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку з метою ефективного прийняття рішень керівниками сільськогосподарських суб'єктів господарювання є визначення (вибір) системи рахунків бухгалтерського обліку.

Міжнародна практика створила два основні підходи до структури плану рахунків:

- ♦ двокруговий принцип, тобто виділення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового і внутрішньогосподарського (управлінського) обліку;
- ♦ інтегрований принцип, за яким рахунки внутрішньогосподарського (управлінського) обліку кореспондують з рахунками фінансового обліку в межах єдиної системи рахунків.

Перший підхід реалізований у планах рахунків майже 80 країн, в тому числі в більшості країн — членів ЄС (Франції, Німеччини, Бельгії, Швейцарії, Іспанії, Португалії та ін.).

Другий підхід характерний тільки для великих промислових господарств країн так званої англосаксонської групи (США, Великобританії, Австралії, Канади).

Для країн англосаксонської групи характерна відсутність жорсткого регулювання обліку з боку держави. Бухгалтерський облік у цих країнах є саморегульованою системою, оскільки його правила, принципи і концепції розробляються та приймаються професійними організаціями облікових працівників.

Наслідком цього є відсутність єдиного національного Плану рахунків. Системи рахунків обираються самими господарствами цих країн самостійно, виходячи з масштабів і характеру їх діяльності. Аналіз свідчить, що в процесі історичного розвитку в країнах із розвинутою ринковою економікою сформувались і розвивались три основні системи обліку: загальна система; переплетена система; інтегрована система.

Загальну систему обліку застосовують фермерські гос-

подарства, які вирощують однорідну продукцію. Ця система базується на періодичному обліку запасів, тобто протягом звітного періоду на рахунках запасів не відображається їх зміна (відпуск, надходження), наприкінці звітного періоду проводиться інвентаризація запасів в місцях їх зберігання і на підставі її результатів балансовим методом визначаються витрати (відпуск) відповідних запасів.

Облік витрат ведеться за елементами, кількість та сума яких визначається самим господарюючим суб'єктом. Доходи обліковуються за видами реалізованої продукції.

Наприкінці звітного періоду всі рахунки витрат і доходів закриваються через списання сальдо на рахунок «Прибутків та збитків» (в американській практиці він називається «Зведений рахунок прибутку»), за даними якого визначається фінансовий результат діяльності господарюючого суб'єкта. Для визначення собівартості вирощеної продукції використовують рахунки класу 8 – «Витрати за елементами». В такій системі облік виробничих витрат можна вести одночасно за статтями калькуляції, в розрізі різних об'єктів витрат (аналітичний облік по рахунку 23) і за елементами витрат в загальній сумі для формування фінансових результатів та складання фінансової звітності. Таким чином, дані аналітичного обліку по рахунку 23 становитимуть комерційну таємницю, а дані рахунків класу 8 будуть відкритими, їх можна використовувати для звітності.

На приватних суб'єктах господарювання поряд з обліком витрат за елементами застосовується «Зведений рахунок виробництва», за даними якого визначається собівартість випущеної продукції. В дебет цього рахунку наприкінці звітного періоду списуються залишки запасів, сировини, матеріалів та незавершеного виробництва на початок періоду, а також всі елементи виробничих витрат звітного періоду. З кредиту «Зведеного рахунку виробництва» спочатку списуються залишки сировини, матеріалів та незавершеного виробництва на

кінець періоду, визначені інвентаризацією. В результаті сальдо «Зведеного рахунку виробництва» являє собою виробничу собівартість готової продукції і списується в дебет «Зведеного рахунку прибутку».

В дебет «Зведеного рахунку прибутку» списується також залишок готової продукції на початок періоду і дебетове сальдо всіх рахунків елементів невиробничих витрат. За кредитом «Зведеного рахунку прибутку» відображаються доходи звітного періоду. Кінцеве сальдо «Зведеного рахунку прибутку» відображає фінансовий результат звітного періоду.

Переплетена система обліку в асоціаціях, різного виду товариствах передбачає відокремлене ведення рахунків фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, які не кореспондують один з одним.

Взаємозв'язок фінансового та внутрішньогосподарського (управлінського) обліку досягається за допомогою спеціальних контрольних рахунків.

У фінансовому обліку використовується «Контрольний рахунок фінансового обліку», у внутрішньогосподарському (управлінському) — «Контрольний рахунок внутрішньогосподарського (управлінського) обліку». Ці рахунки мають протилежну побудову і «дзеркально» відображають один одного.

Сума прибутку за даними внутрішньогосподарського (управлінського) обліку не збігається з величиною прибутку фінансового обліку. Це пояснюється тим, що в системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку формується прибуток від основної діяльності, а в системі рахунків фінансового обліку відображаються ще й прибутки та збитки від фінансової діяльності, зокрема одержані та сплачені відсотки, дисконти, дивіденди тощо.

На практиці розбіжності в прибутку можуть бути зумовлені також відмінностями в методах оцінки запасів. Так, наприклад, використання методу ФІФО у фінансовому обліку, а методу ЛІФО — у внутрішньогосподарському (управлінсько-

му) обліку призведуть до розбіжностей величини прибутку, що вимагатиме його додаткового узгодження. Це досягається через «включення» рахунків внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в загальну систему рахунків, в результаті чого вони кореспондують з рахунками фінансового обліку.

Інтегрована система обліку базується на безперервному обліку запасів, тобто всі поточні зміни запасів сировини, готової продукції та виробництва відображаються на рахунках відповідних запасів.

В основу відокремлення рахунків для обліку витрат господарюючого суб'єкта в інтегрованій системі обліку покладено функціональну ознаку. Для цього застосовуються рахунки ідентичні рахункам 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 39 «Витрати майбутніх періодів».

На перших двох рахунках відображаються витрати, пов'язані з виробництвом продукції.

Прямі виробничі витрати відображаються безпосередньо на рахунку 23 «Виробництво», а непрямі накопичуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а наприкінці звітного періоду списуються на рахунок 23 «Виробництво» і розподіляються між об'єктами калькулювання.

На великих суб'єктах господарювання доцільно вести інтегрований облік.

Національні положення (стандарти) визначають мету, склад, зміст, форми, принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визначення і розкриття її елементів та статей. Ряд національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні зумовлює необхідність деяких пояснень і уточнень щодо порядку їх застосування. Потреба в цьому пояснюється різними підходами до методики ведення обліку. Зокрема, в стандарті 9 відмічено, що його норми не поширюються на запаси продуктивної худоби та продукцію сільського і лісового господарства, коли вони оцінюються за чистою



вартістю реалізації (п. 3.3). Водночас у п. 6 до складу запасів включають зазначені цінності, якщо вони оцінюються відповідно до цього стандарту. Подібні розбіжності спостерігаються і в міжнародних стандартах. Дія багатьох з них не поширюється на сільське господарство, так П(С)БО 2, в якому до складу запасів не передбачено включати худобу та продукцію сільського і лісового господарства; П(С)БО 4, за яким не передбачено нараховувати амортизацію на ліс та інші відновлювані ресурси (те ж саме стосується П(С)БО16), П(С)БО 18, де до складу доходів не включають природний приріст худоби та продуктів сільського і лісового господарства. Унікальністю сільського господарства як галузі вважається вирощування та збирання врожаю, тобто біологічне перетворення, яке включає події відтворення, самовідтворення, що охоплюють якісні та кількісні зміни тварини або рослини, а також створення нових активів у формі сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів того самого класу. У сільському господарстві з його великим діапазоном результатів та труднощами з їх відстеження з метою отримання змістовних даних про робочі показники поточного періоду застосовувалася послідовна база вимірювання для всіх фінансових результатів. Тому біологічні активи і продукція сільського господарства (як нереалізований компонент сільськогосподарської діяльності поточного року) мають вимірюватися із застосуванням однієї бази (в даному випадку йдеться про порядок кількісного виміру змін біологічних активів та їх оцінки).

Враховуючи особливість сільськогосподарської галузі, виникає необхідність розробки окремого стандарту для сільського господарства, а методологія обліку виробничих витрат потребує удосконалення, що значною мірою вплине на ефективність організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

## 2.2. Облік та методи розподілу загально виробничих витрат

Формування собівартості реалізованої продукції як одного з найбільш важливих інструментів системи господарювання в умовах ринкової економіки вимагає вирішення ряду питань, пов'язаних з обліком та розподілом загально виробничих витрат.

Облік загально виробничих витрат на рахунку 91 «Загально виробничі витрати» потрібно вести за видами діяльності, тобто в сільськогосподарських підприємствах до цього рахунка можуть відкривати такі субрахунки:

- 911 «Загально виробничі витрати рослинництва»;
- 912 «Загально виробничі витрати тваринництва»;
- 913 «Загально виробничі витрати промислових виробництв»;
- 914 «Загально виробничі витрати інших виробництв»;
- 915 «Утримання і експлуатація машинно-тракторного парку»;
- 916 «Утримання і експлуатація самохідних машин»;
- 917 «Фіксований сільськогосподарський податок».

Аналітичний облік по кожному субрахунку слід вести за місцями виникнення, центрами відповідальності та статтями витрат. Наприклад, в складі субрахунка 911 облік витрат ведуть в розрізі бригад, а по субрахунку 912 витрати формують по кожній фермі.

На дебеті рахунка 91 «Загально виробничі витрати» відображають такі витрати звітного періоду: на утримання апарату управління цехом (підрозділом тощо); ремонт будівель, споруд, інвентаря, що обліковуються у складі основних засобів цеху; вартість матеріалів та виробів, використаних на проведення дослідів, заробітна плата і відрахування на соціальне страхування працівників, зайнятих на цих роботах; ви-

трати на охорону праці; вартість малоцінного та швидкозношуваного інвентаря терміном експлуатації до 1 року, інші витрати; збитки від простоїв; збитки від псування матеріальних цінностей при зберіганні в цехах; збитки від недовикористання деталей, вузлів та технологічної оснастки; нестачі матеріальних цінностей; інші непродуктивні витрати (наприклад, допомога з непрацевдатності, внаслідок виробничої травми і виплачується на підставі судових рішень), витрати майбутніх періодів, довгострокові і короткострокові позики та інші витрати, передбачені П(С)БО 16 «Витрати». Згідно з Інструкцією з використання Плану рахунків рахунок 91 щомісяця повинен закриватись [8], тобто загальновиробничі витрати розподіляються на об'єкти витрат щомісяця. Щомісячний розподіл загальновиробничих витрат можливий лише в тваринництві. Але зважаючи на специфічні особливості сільськогосподарського виробництва та трудомісткість розрахунків, ряд вчених [114] вважають, що розподіл цих витрат доцільно розподіляти в кінці року. Щомісяця слід накопичувати їх на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а розподіляти та списувати в кінці року на об'єкти обліку витрат пропорційно до загальної суми витрат без вартості насіння (в рослинництві) та кормів (у тваринництві). Для цього можна скористатись формулами:

$$K = \frac{\sum Bz}{\sum Bi}; \quad Vz_i = K \times Bi,$$

де:  $\sum Bz$  — коефіцієнт розподілу загальновиробничих витрат;  
 $\sum Bi$  — сума загальновиробничих витрат;  
 — сума всіх витрат без вартості насіння (кормів);

$Vz_i$  — загальновиробничі витрати, віднесені на відповідну культуру (вид продукції тваринництва);

$Bi$  — всі витрати, віднесені на відповідну культуру (вид продукції тваринництва).

Таблиця 2.2

## Розподіл загальновиробничих витрат по об'єктах обліку

Об'єкти обліку	База розподілу (сума витрат без вартості насіння)	Коефіцієнт розподілу	Загальновиробничі витрати	Кореспондуючі рахунки	
				Дебет	Кредит
Озима пшениця	867458	0,0031	2692	231	911
Ячмінь	199304	0,0031	618	231	911
Кукурудза	107258	0,0031	332	231	911
Соняшник	48360	0,0031	150	231	911
Багаторічні трави	10401	0,0031	32	231	911
Разом по рослинництву	1233781	0,0031	3824	231	911

Дана методика відображена в табл. 2.2.

Однією із особливостей калькулювання собівартості продукції, робіт чи послуг в галузях сільського господарства є те, що у виробничу собівартість адміністративні витрати (рахунок 92) не включаються. Вони, як і витрати на збут (рахунок 93) та інші витрати діяльності (рахунок 94), накопичуються за дебетом відповідних рахунків, а по закінченні звітного періоду списуються на рахунок 79 «Фінансові результати». Як було відмічено раніше, виробнича собівартість сільськогосподарської продукції – це операційно-технологічні та загальновиробничі витрати, пов'язані з вирощенням відповідної продукції (основної, побічної, супутньої) за певною технологією.

Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» (П(С)БО 16) [13] собівартість реалізованої продукції (Ср) складається з виробничої собівартості продукції (Св), яка була реалізована впродовж звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат (Анп) та понаднормативних виробничих витрат (Бнн):

$$Cp = Cв + Анп + Бнн. \quad (1.1)$$

За цим стандартом загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні.

До змінних витрат належить та їх частина, величина якої змінюється прямо пропорційно (або майже прямо) до зміни обсягу виробництва. Змінні загальновиробничі витрати передбачено розподіляти на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу виробництва. Вони розподіляються на об'єкти витрат з використанням відповідної бази розподілу при нормальній потужності. Нормальна потужність встановлюється підприємством. Проте в сільськогосподарських підприємствах нормальну потужність визначити важко. База розподілу — це показник в грошовому або натуральному виразі, в розрахунку на одиницю якого встановлюється норматив розподілу загальновиробничих витрат.

Під нормальною потужністю розуміють очікуваний середній обсяг, що може бути досягнутий для умов звичайної діяльності протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обсягу виробництва.

Слід зауважити, що у відповідності до П(С)БО 16 «Витрати» перелік і склад постійних і змінних загальновиробничих витрат та база розподілу устанавлюються самими господарствами.

Від обгрунтованого вибору бази розподілу суттєво залежить рівень собівартості продукції. З цією метою вченими [88], до яких приєднується автор, запропонована методика розподілу загальновиробничих витрат з використанням кореляційно-регресійного аналізу стосовно вибору бази їх розподілу.

В процесі дослідження була використана облікова та статистична інформація про щомісячні обсяги виробництва і загальновиробничих витрат.

Вивчалась зміна загальновиробничих витрат відповідно до періоду року та зв'язок між цими витратами і обсягами виробництва.

Важливою складовою кореляційно-регресійного аналізу є визначення форми зв'язку між чинниковою та результативною оцінками.

Для дослідження форми зв'язку між обсягами загальновиробничих витрат (результативна ознака —  $y$ ) і обсягами виробництва (факторна ознака —  $x$ ) використано графічний метод. Лінійний зв'язок між показниками описується рівнянням прямої лінії з коефіцієнтами регресії (табл. 2.3) [8]:

$$y = a + bx; \quad (1.2)$$

Використовуючи дані таблиці 2.4, впорядковуємо систему рівнянь. Лінійній моделі відповідає система рівнянь з двома невідомими:

$$\begin{cases} \sum_{i=1}^n y = a_n + b \sum_{i=1}^n x_i \\ \sum_{i=1}^n x_i y = a \sum_{i=1}^n x_i + b \sum_{i=1}^n x_i^2 \end{cases} \quad (1.3)$$

де:  $n$  — кількість співвідношень показників (одиниць сукупності);

$y$  — сума загальновиробничих витрат за місяць, тис. грн;

$x$  — обсяг виробництва за місяць, тис. грн.

Вихідні і розрахункові дані для розв'язання системи рівнянь наведені:

$$\begin{cases} 27616 * 5 = 12a + 67117 * 4x; \\ 243895527 * 8 = 67117 * 4a + 63643805 * 6b. \end{cases} \quad (1.4)$$

Розв'язавши систему рівняння 1.4, одержимо лінійне рівняння залежності загальновиробничих витрат від обсягів виробництва:

Таблиця 2.3

**Розрахункові дані для визначення  
коефіцієнту регресії ( $a$ ,  $b$ )**

№ з/п	Сума загально-виробничих витрат ( $y$ ), тис. грн	Обсяг виробництва ( $x$ ), тис. грн	$x*y$	$x^2$	Теоретичне значення загально-виробничих витрат ( $y$ теор.), тис. грн
1	188,7	57,7	10888,2	3329,29	403,1684
2	276,8	74,8	20702,8	5595,04	409,0300
3	805,3	852	686073,4	725904	675,4449
4	1081,2	1747,2	1889106,2	3052707,84	982,3087
5	1913,7	2566,5	4911601,7	6586922,25	1263,1599
6	4066,4	6033,3	24533896,9	36400708,89	2451,5323
7	3311,9	6085,3	20153929,1	37030876,09	2469,3573
8	2030	6110	12403395,4	37332100	2477,8242
9	1605,1	7244	11627006	52475536	2866,5458
10	998,3	8247,6	8233904,4	68022905,76	3210,5678
11	5144,2	13938,1	7170096,9	194270633,6	5161,2029
12	6194,8	14160,9	87724053,9	200531088,8	5237,5761
<b>Разом</b>	$\Sigma y = 27616,5$	$\Sigma x = 67117,4$	$\Sigma xy = 243895527,8$	$\Sigma x^2 = 636438305,6$	27607,7132

$$y = 383,3895 + 0,3428 x. \quad (1.5)$$

Параметр  $a = 383,3895$  у рівнянні 1.5 характеризує постійні загально-виробничі витрати. Економічна сутність параметра, який називають кутовим коефіцієнтом регресії, полягає у тому, що він показує, на скільки одиниць у середньому змінюється « $y$ » (сума загально-виробничих витрат) при зміні « $x$ » (обсяг виробництва) на одиницю. Вони складають 0,3428 тис. грн на 1 тис. грн обсягу виробництва, що свідчить про тісний взаємозв'язок цих показників.

Починаючи із 30-х рр. минулого століття і дотепер існує кілька варіантів методики розподілу загально-виробничих витрат [88, с. 121]. Для розподілу загально-виробничих витрат визначають відповідну базу розподілу і згідно з методикою

пропорційно розподіляють загальновиробничі витрати на окремі види продукції (табл. 2.4).

Існуючі методи розподілу мають як переваги, так і вади. Нами пропонується здійснювати розподіл загальновиробничих витрат на окремі види продукції у відповідності з внутрішньогосподарським нормативом на базі визначення питомої ваги загальновиробничих витрат в середньому за 3 попередні роки, по окремих видах сільськогосподарської продукції, по

**Таблиця 2.4**

**Методи розподілу загальновиробничих витрат**

<b>База для розподілу</b>	<b>Методика розподілу</b>
Оплата праці, кількість працюючих, години праці	Пропорційно оплаті праці, яка займає найбільшу питому вагу у структурі операційно-технологічних витрат з однаковим рівнем механізації
Прямі витрати	Пропорційно прямим виробничим витратам
В рослинництві – насіння і добрива, в тваринництві – корми і підстилка	Пропорційно витратам на насіння і добрива в рослинництві та корми і підстилку в тваринництві
Окремі види вирощеної продукції або групи тварин	Пропорційно окремим групам продукції або тварин, які займають найбільшу питому вагу в структурі виробничих витрат галузі
Валова продукція	Пропорційно виробленій валовій продукції, оціненій по ринкових або трансфертних цінах
Оплата праці та нарахована амортизація	Пропорційно нарахованій оплаті праці і амортизації на кожний вид продукції, які в структурі витрат займають найбільшу питому вагу
Оплата праці, нарахована амортизація та витрати на поточний ремонт техніки і обладнання	Пропорційно нарахованій оплаті праці і амортизації та витратам на поточний ремонт техніки і обладнання, які в структурі витрат займають найбільшу питому вагу
Прямі витрати виробництва за мінусом вартості купленого насіння і кормів	Пропорційно прямим виробничим витратам за мінусом вартості купленого насіння і кормів
Умовні гектари, умовне поголів'я, обсяг ремонтних робіт, наданих послуг	Пропорційно умовним гектарам, умовному поголів'ю, обсягу ремонтних робіт, наданих послуг в окремих галузях або підрозділах



галузях або виробничих підрозділах (в господарствах загально-виробничі витрати займають в структурі виробничих витрат в рослинництві 5–7%, а в тваринництві від 10–12%). Облік операційно-технологічних витрат пропонується вести в розрізі галузі чи підрозділу по кожному виду продукції. Фактичний облік загально-виробничих витрат доцільно здійснювати на рахунку 91 з субрахунками по підрозділах. За періодами виконання робіт в рослинництві виробничі витрати будуть формуватись, виходячи із фактичних операційно-технологічних витрат, збільшених на внутрішньогосподарський норматив загально-виробничих витрат з коригуванням в кінці року до фактичних загально-виробничих витрат. Економію чи перевитрати загально-виробничих витрат можна розподіляти пропорційно операційно-технологічним витратам по кожному виду продукції.

У тваринницькій галузі розподіл загально-виробничих витрат може бути щомісячно, пропорційно кількості кожного виду виробленої продукції, оціненої за операційно-технологічною собівартістю.

За допомогою кореляційно-регресійного аналізу можна визначити тісноту зв'язку між різними базами розподілу загально-виробничих витрат. В результаті встановлено, що загально-виробничі витрати в найбільшій мірі залежать від обсягу виробництва продукції в тваринництві і розрахунку внутрішньогосподарського нормативу в рослинництві. Дана методика більш об'єктивно формує виробничу та повну собівартість основної, побічної і супутньої продукції й служить базою для визначення внутрішньогосподарських (трансфертних) цін.

На практиці з метою поліпшення економічних зв'язків між підрозділами, фізичними і юридичними особами (підприємцями) та розподілу загально-виробничих витрат використовуються трансферні ціни: внутрішньогосподарські (операційно-технологічні витрати плюс внутрішньогосподарський норматив загально-виробничих витрат плюс нормативний

відсоток прибутку); міжгосподарські (операційно-технологічні витрати плюс внутрішньогосподарський норматив загальновиробничих витрат плюс внутрішньогосподарський норматив адміністративних витрат і витрат на збут плюс нормативний відсоток прибутку). Внутрішньогосподарські трансфертні ціни служать для проведення взаєморозрахунків між окремими виробничими підрозділами та галузями, а міжгосподарські трансфертні ціни використовуються в розрахунках між даним господарством та іншими юридичними і фізичними особами. Метод трансфертного ціноутворення повинен спонукати керівника підрозділу приймати оптимальні рішення як для підрозділу, так і по господарству в цілому. Трансфертна ціна не буде вищою, ніж ринкова ціна.

На рис. 2.11 запропонована методика визначення трансфертних цін: внутрішньогосподарських (операційно-технологічні витрати плюс внутрішньогосподарський норматив загальновиробничих витрат плюс нормативний відсоток прибутку); міжгосподарських (операційно-технологічні витрати плюс внутрішньогосподарський норматив загальновиробничих витрат плюс внутрішньогосподарський норматив адміністративних витрат і витрат на збут плюс нормативний відсоток прибутку). Внутрішньогосподарські трансфертні ціни служать для проведення взаєморозрахунків між окремими виробничими підрозділами та галузями, а міжгосподарські трансфертні ціни використовуються в розрахунках між даним господарюючим суб'єктом та юридичними і фізичними особами. При цьому врахована доцільність доцільність обчислення операційно-технологічної, виробничої, та повної собівартості основної, допоміжної і супутньої продукції, що дасть можливість виявляти — яка продукція є донором, а яка — реципієнтом, а також формувати обґрунтовані трансфертні ціни.

При формуванні повної собівартості необхідною умовою є розподіл адміністративних витрат, які пропонується розподіляти так (рис. 2.12):

## ФОРМУВАННЯ ТРАНСФЕРТНИХ ЦІН

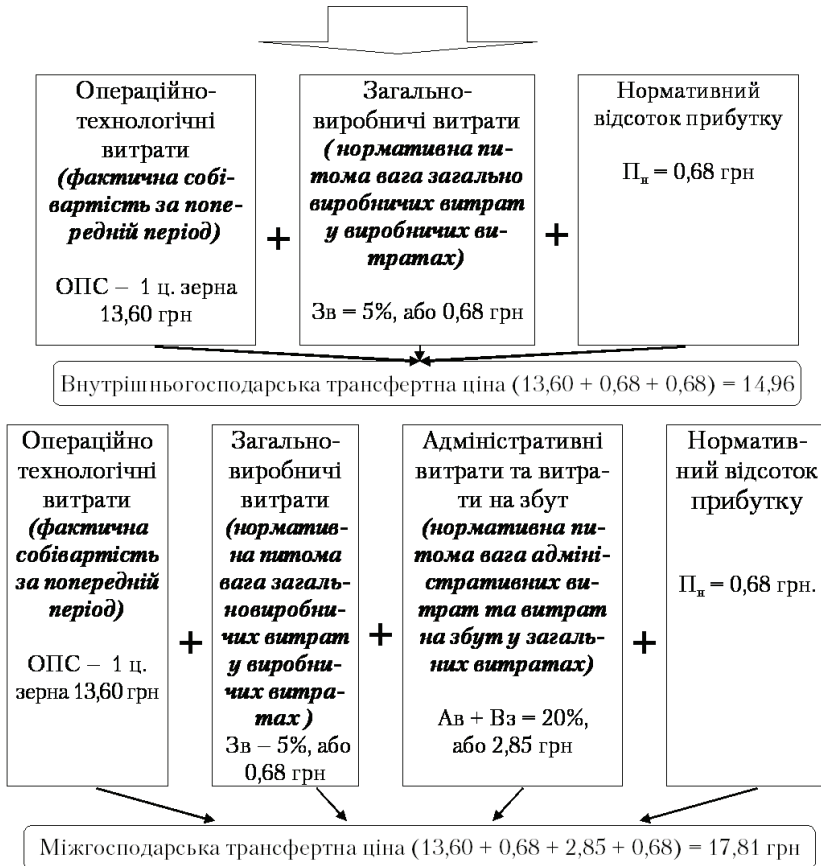
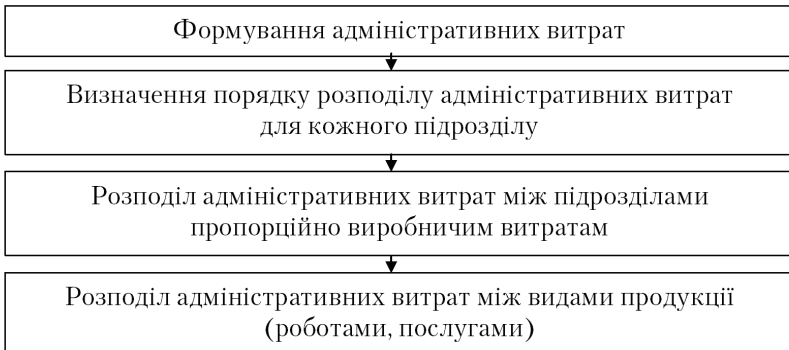


Рис. 2.11. Формування трансфертних цін

Методика та техніка обліку всіх видів витрат на управління єдина, тобто витрати формуються у межах кожного підрозділу, кожного субрахунка в розрізі елементів витрат та номенклатури статей кошторису. Але наприкінці місяця розподіл, перерозподіл та списання витрат на управління по кож-



**Рис. 2.12.** Процес розподілу адміністративних витрат

ному з рівнів управління мають свої особливості. Витрати на рівні бригади усередині дільниці або цеху розподіляють та списують за вищезгаданою методикою або за нормативним методом.

Нормативний метод обліку витрат на адміністративне управління і збут здійснюється аналогічно загальновиробничим витратам, тобто зібрані на дебеті рахунка витрати у розрізі елементів витрат та статей кошторису за загальною схемою наприкінці місяця списуються на основі первинного їх розподілу за напрямками, що відображаються на рахунках обліку виробництва 23 «Виробництво», субрахунку рахунка 233 «Допоміжні виробництва», та рахунка 39 «Витрати майбутніх періодів».

### **2.3. Облік та розподіл витрат на незавершене виробництво**

У сільському господарстві час виробництва і робочий період не збігаються в часовому діапазоні, тому на кінець календарного року є залишки по незавершеному виробництву.

До незавершеного виробництва відноситься продукція (роботи, послуги), що не пройшли всіх стадій (фаз, переділів) виробництва, передбачених технологічним процесом, а також вироби, які не укомплектовані та не пройшли випробувань і технічного приймання. У сільському господарстві до незавершеного виробництва включаються витрати під озимі посіви, на оранку зябу, підготовку пару, парників і теплиць, а також видатки на закладання садів, ягідників і виноградників. До незавершеного виробництва можуть також належати незакінчені роботи, які виконуються за договорами підряду.

Для незавершеного виробництва передбачені різні варіанти оцінки: за нормативною (плановою) виробничою собівартістю, за прямими статтями витрат або за вартістю сировини, матеріалів і напівфабрикатів. Право вибору варіанту оцінки залишається за господарюючим суб'єктом самостійно. Але найбільш прийнятною оцінкою незавершеного виробництва у сільському господарстві для готової продукції є виробнича собівартість.

Облік незавершеного виробництва і незавершених робіт (послуг) здійснюється відповідно до встановленого порядку на рахунках бухгалтерського обліку, передбачених для узагальнення інформації про витрати основного і допоміжного виробництв та обслуговуючих господарств. Незавершене виробництво обліковується на нижчезазначених рахунках.

Незавершене виробництво і напівфабрикати власного виробництва (вироби, роботи і послуги) відображаються за оцінкою, що застосовується господарюючим суб'єктом відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-ХІУ від 16.07.99 р.

У бухгалтерському обліку закінчені етапи робіт у сумі фактичних витрат списуються записом: Дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації», Кредит рахунка 23 «Виробництво». Списування провадиться після оформлення в установленому порядку прийняття закінчених етапів виконаних робіт.

У статті Балансу «Незавершене виробництво» (код 120) показуються витрати на незакінчені до кінця звітного періоду роботи з капітального ремонту основних засобів та незавершеного виробництва сільського господарства.

Малі господарюючі суб'єкти суму витрат, які проведені у звітному періоді, але підлягають віднесенню у наступних звітних періодах на витрати виробництва та обігу, тобто витрати майбутніх періодів, включають до статті «Незавершене виробництво». Наказом Міністерства фінансів України № 124 від 14.06.98 р. затверджено Порядок ведення обліку приросту (убутку) балансової вартості матеріалів, сировини (палива), комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах у незавершеному виробництві і залишках готової продукції (у тому числі малоцінних предметів на складах). При веденні обліку приросту (убутку) вартості матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві і залишках готової продукції визначається вартість не всього незавершеного виробництва або залишків готової продукції, а лише вартість матеріальних ресурсів, які використовуються у виробництві продукції (товарів, робіт, послуг). Вартість матеріальних ресурсів у залишках незавершеного виробництва на кінець звітного періоду (кварталу, року), які відображені в балансі за фактичними виробничими витратами, визначається господарюючим суб'єктом як добуток вартості незавершеного виробництва на кінець звітного кварталу (року) і частки матеріальних витрат у затратах на виробництво продукції (робіт, послуг) за звітний квартал (рік), визначеної за даними бухгалтерської звітності. Платники податку, в яких незавершене виробництво відображається в балансі за вартістю використаної сировини, матеріалів і напівфабрикатів, вартість матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві визначають як таку, що дорівнює вартості незавершеного виробництва. Якщо вартість незавершеного виробництва відображається в балансі за нормативною (плановою) виробничою собівартістю, то вартість матеріальних ресурсів у за-

лишках незавершеного виробництва на кінець звітної періоду (кварталу, року) визначається господарюючим суб'єктом як добуток вартості незавершеного виробництва на кінець звітної періоду (кварталу, року) і частки матеріальних витрат у калькуляції нормативної (планової) виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за звітний квартал (рік). При складанні Відомості про балансову вартість матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві і готовій продукції визначаються залишок на початок періоду і залишок на кінець періоду, а також приріст (+) і убуток (—). Облік приросту (убутку) товарних і матеріальних ресурсів ведеться тільки щодо тих товарних запасів і матеріальних ресурсів, витрати на придбання яких відповідно до Закону включаються до складу валових витрат.

Визначення приросту або убутку балансової вартості матеріальних активів і товарів виконується шляхом порівняння їх залишків на початок і кінець звітної кварталу. При веденні обліку приросту або убутку товарно-матеріальних цінностей на рахунках обліку виробничих запасів показується вартість залишків цінностей, що перебувають на складі. На рахунках обліку незавершеного виробництва і готової продукції відображається вартість не всього незавершеного виробництва або готової продукції, а тільки тих матеріалів, сировини, комплектуючих виробів і напівфабрикатів, які використані у їх виробництві. Дані про залишки і рух матеріалів, сировини (у т.ч. і в готовій продукції, незавершеному виробництві, напівфабрикатах) беруться із Відомостей обліку руху товарно-матеріальних цінностей, журналів-ордерів № 6 і № 10.

В багатьох профільних сільськогосподарських господарюючих суб'єктах в наявності є перероблюючі цехи, в даному випадку розподіл незавершеного виробництва здійснюється на кінець звітної періоду.

Величину вартості сировини і матеріалів, раніше списаних у виробництво, але таких, частина яких залишається у залишках

незавершеного виробництва і готової продукції, можна визначити розрахунковим шляхом. Встановлення нормативів незавершеного виробництва має для господарюючих суб'єктів істотне значення. Завищення обсягу незавершеного виробництва викликає уповільнення оборотності обігових коштів, а зниження порівняно з реальною необхідністю перешкоджає створенню необхідних накопичень і тим самим спричиняє порушення ритмічності виробничого процесу. Вдосконалення організації виробництва, скорочення тривалості виробничого циклу є вирішальними факторами зменшення обсягу незавершеного виробництва і покращання показників роботи підприємства.

Для правильного визначення фактичної собівартості готової продукції, виконаних робіт та послуг доцільно на кінець звітного періоду визначити залишки незавершеного виробництва, тобто кількість незакінченої обробкою продукції в процесі виробництва. Залишки незавершеного виробництва відображаються на дебеті рахунка № 23 «Виробництво» за формулою, грн:

$$\text{НВПк} = \text{НВПп} + \text{В} - \text{СРП},$$

де: НВПк – незавершене виробництво продукції на кінець звітного періоду;

НВПп – незавершене виробництво продукції на початок звітного періоду;

В – витрати на виробництво продукції у звітному періоді;

СРП – виробнича собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Інформація про собівартість незавершеного виробництва, розрахована за змінними виробничими витратами, використовується керівниками, спеціалістами, в тому числі працівниками відділів маркетингу та аналізу, а також іншими спеціалістами з внутрішньогосподарського (управлінського) обліку для прогнозування майбутньої собівартості готової продукції та порівняння її з витратами конкурентів. Виробнича собівар-



тість незавершеного виробництва відображається у фінансовій звітності та використовується для аналізу фінансового стану господарюючого суб'єкту тощо. Собівартість незавершеного виробництва слугує орієнтиром при формуванні цінової політики та обґрунтуванні оптимальної структури виробництва.

З цією метою існує комп'ютерна технологія розподілу незавершеного виробництва, яка включає вирішення таких задач:

- ◆ визначати вартість матеріалів, що знаходяться в незавершеному виробництві;
- ◆ оцінювати залишки незавершеного виробництва за змінними виробничими витратами (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі витрати);
- ◆ формувати вартісну оцінку незавершеного виробництва у відповідності з вимогами П(С)БО 16 «Витрати», тобто за всіма виробничими витратами (прямі матеріальні затрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі операційні витрати, загальновиробничі витрати);

Основні блоки алгоритму вирішення комплексу задач передбачають виконання таких операцій: введення інформації, контроль введення, розрахунок показників вихідних форм, формування і видача вихідної інформації та формування інформації, що зберігається.

Алгоритм передбачає розподіл інформації, необхідної для оцінки незавершеного виробництва, на декілька режимів введення та обробки:

- ◆ в режимі «Довідники» вводиться вся постійна інформація;
- ◆ в режимі «Розрахунок виробітку» вводяться щотижня дані зі звітів про виробіток, які щомісяця звіряються з даними інвентаризаційних відомостей та відомостей про рух незавершеного виробництва, та розраховуються залишки незавершеного виробництва;

- ◆ в режимі «Податковий облік» визначається вартість матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві та розраховується сума коригування валових витрат, видається «Відомість вартості матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві»;
- ◆ в режимі «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік — 1» до вартості матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві додаються прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також змінні загальногосподарські витрати і видається «Відомість оцінки залишків незавершеного виробництва за змінними виробничими витратами»;
- ◆ в режимі «Фінансовий облік» до оцінки залишків незавершеного виробництва за змінними виробничими витратами додаються постійні загальногосподарські витрати та видається «Відомість оцінки залишків незавершеного виробництва за виробничою собівартістю»;
- ◆ в режимі «Внутрішньогосподарський (управлінський) облік — 2» до оцінки залишків незавершеного виробництва за виробничою собівартістю додаються адміністративні витрати і витрати на збут та видається «Відомість оцінки залишків незавершеного виробництва за повною собівартістю»;
- ◆ в режимі «Підготовка до наступного періоду» вводяться параметри наступного розрахункового періоду.

В результаті вирішення комплексу задач формуються та друкуються такі вихідні форми:

- ◆ відомість вартості матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві, яка друкуються по всіх структурних підрозділах господарюючого суб'єкта та/ або по кожному виду матеріальних ресурсів з файлу НЗВм і має такий вигляд:

Таблиця 2.6

№ з/п	Найменування	Код НЗВ	Код ГП	Код продукції	Код підрозділу	Кількість	Вартість	Сума на кінець періоду	Сума на початок періоду	Приріст (убуток) матеріалів у НЗВ
Всього по підрозділу										
Всього по господарству										

- ♦ відомість оцінки залишків незавершеного виробництва за змінними виробничими витратами друкується по всіх структурних підрозділах або видах незавершеного виробництва з файлу НЗВз і має такий вигляд:

Таблиця 2.7

№ з/п	Найменування НЗВ	Код НЗВ	Код ГП	Код продукції	Код підрозділу	Кількість	Прямі матеріальні витрати	Прямі витрати на оплату праці	Інші прямі витрати	Змінні загальноувиробничі витрати	Всього змінних загальноувиробничих витрат
Всього по підрозділу											
Всього по господарству											

- ♦ відомість оцінки залишків незавершеного виробництва за виробничою собівартістю друкується по всіх структурних підрозділах або видах незавершеного виробництва з файлу НЗВв і має такий вигляд:

Таблиця 2.8

№ з/п	Найменування НЗВ	Код НЗВ	Код ГП	Код продукції	Код підрозділу	Кількість	Прямі матеріальні витрати	Прямі витрати на оплату праці	Інші прямі витрати	Загально-виробничі витрати		Всього – виробнича собівартість
										Змінні	Постійні	
Всього по підрозділу												
Всього по господарству												

- ♦ відомість оцінки залишків незавершеного виробництва за повною собівартістю друкується по всіх структурних підрозділах або видах незавершеного виробництва з файлу НЗВп і має такий вигляд:

Таблиця 2.9

№ з/п	Найменування НЗВ	Код НЗВ	Код ГП	Код продукції	Код підрозділу	Кількість	Прямі матеріальні витрати	Прямі витрати на оплату праці	Інші прямі витрати	Загально-виробничі витрати	Адміністративні витрати	Витрати на збут	Всього – повна собівартість
Всього по підрозділу													
Всього по господарству													

- ♦ розрахунок повної собівартості незавершеного виробництва по певному структурному підрозділу друкується з файлів НЗВз, НЗВв, НЗВп і має такий вигляд:

Таблиця 2.10

№ з/п	Найменування НЗВ	Код НЗВ	Код ГП	Код продукції	Кількість	Оцінка за змінними витратами		Виробнича собівартість		Повна собівартість	
						на одиницю	всього	на одиницю	всього	на одиницю	всього
Всього по підрозділу											
Всього по господарству											

- ♦ розрахунок повної собівартості певного виду незавершеного виробництва по всіх структурних підрозділах друкується з файлів НЗВз, НЗВв, НЗВп і має такий вигляд:

Таблиця 2.11

№ з/п	Код продукції	Код підприємства	Кількість	Оцінка за змінними витратами		Виробнича собівартість		Повна собівартість	
				на одиницю	всього	на одиницю	всього	на одиницю	всього
Всього по підрозділу									
Всього по господарству									

При цьому розрахунок показників вихідних форм має такий вигляд:

- ♦ у відомості вартості матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві розрахунок вартості матеріалів

кожного окремого виду продукції здійснюється за формулою:

$$M_{нзв} = НЗВн \times Мод,$$

де:  $M_{нзв}$  — вартість матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві;

$НЗВн$  — обсяг незавершеного виробництва кожного окремого виду в натуральному вираженні (гектари, поголів'я худоби);

$Мод$  — вартість матеріалів, що витрачені на одиницю незавершеного виробництва цього ж виду, з номенклатури — цінника на матеріали.

Сума приросту матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві визначається за формулою:

$$K = M_{нзв_1} - M_{нзв_0};$$

де:  $K$  — сума коригування валових витрат;

$M_{нзв_1}$ ,  $M_{нзв_0}$  — вартість матеріальних ресурсів у незавершеному виробництві на кінець і початок місяця відповідно;

- ♦ у відомості оцінки незавершеного виробництва за змінними виробничими витратами вартість незавершеного виробництва кожного виду на кожній операції обробки розраховується за формулою:

$$Знзв = M_{нзв} + Пнзв + Інзв + ЗЗнзв;$$

де:  $Знзв$  — вартість незавершеного виробництва, що розрахована за змінними виробничими витратами;

$Пнзв$  — прямі витрати на оплату праці;

$Інзв$  — інші прямі витрати;

$ЗЗнзв$  — змінні загальновиробничі витрати.

При цьому складові цього рівняння визначаються таким чином:

$$Пнзв = НЗВн \times Во,$$

де:  $Во$  — вартість обробки одиниці незавершеного виробництва певного виду на певній операції обробки.

$$I_{\text{нзв}} = \text{НЗВн} \times I_{\text{од}},$$

де:  $I_{\text{од}}$  — інші прямі витрати на одиницю продукції у незавершеному виробництві (порядок розрахунку залежить від особливостей господарювання).

$$\text{ЗЗнзв} = \text{БРф} \times \text{ЗВВф},$$

де:  $\text{БРф}$  — фактична база розподілу загальновиробничих витрат, що відносяться до незавершеного виробництва певного виду;

$\text{ЗВВф}$  — загальновиробничі витрати на одиницю бази розподілу;

- ♦ у відомості оцінки залишків незавершеного виробництва за виробничою собівартістю розрахунок виробничих витрат здійснюється за формулою:

$$\text{Внзв} = \text{Знзв} + \text{ПЗнзв},$$

де:  $\text{Внзв}$  — виробнича собівартість незавершеного виробництва;

$\text{ПЗнзв}$  — постійні загальновиробничі витрати.

При цьому постійні загально виробничі витрати, які включаються до виробничої собівартості незавершеного виробництва, розраховуються так:

$$\text{ПЗнзв} = \text{БРф} \times \text{ЗВВн},$$

де:  $\text{ЗВВн}$  — постійні загальновиробничі витрати на одиницю бази розподілу;

- ♦ у відомості оцінки залишків незавершеного виробництва за повною собівартістю витрати в незавершеному виробництві визначаються за формулою:

$$\text{Пнзв} = \text{Внзв} + \text{Анзв} + \text{ЗБнзв},$$

де:  $\text{Пнзв}$  — повна собівартість незавершеного виробництва;

$\text{Анзв}$  — адміністративні витрати, що відносяться до залишків незавершеного виробництва;

$\text{ЗБнзв}$  — витрати на збут у незавершеному виробництві.

При цьому розрахунок адміністративних витрат і витрат на збут, що включаються до повної собівартості незавершеного

виробництва, на нашу думку, може здійснюватись таким чином:

$$А_{нзв} = А / Вп \times В_{нзв},$$

де: А — адміністративні витрати за звітний (розрахунковий) період в господарюючому суб'єкті;

Вп — виробнича собівартість готової продукції за відповідний період в господарюючому суб'єкті;

$$З_{Бнзв} = З / В_{гп} \times В_{нзв},$$

де: З — витрати на збут продукції за звітний (розрахунковий) період в господарюючому суб'єкті;

В<sub>гп</sub> — виробнича собівартість реалізованої продукції за відповідний період.

Технологічний процес вирішення комплексу задач «Оцінка незавершеного виробництва» передбачає збір вхідної інформації, яка в залежності від складу поділяється на умовно-постійну та змінну інформацію.

Перелічені довідники заповнюються у відповідності з технологічними інструкціями на початку запровадження комплексу і вводяться до комп'ютера. У подальшому за необхідністю ці довідники коригуються. Довідник «виробничі завдання підрозділів» оновлюється періодично.

До змінної інформації відносяться такі вхідні документи:

- ◆ звіт про вирощення сільськогосподарських культур;
- ◆ відомість руху незавершеного виробництва;
- ◆ інвентаризаційні відомості незавершеного виробництва.

Звіт про виробіток містить інформацію про кількість виконаних за кожен робочий день операцій. Інформація відомостей про рух незавершеного виробництва та інвентаризаційних відомостей дозволяє визначити залишки по кожному структурному підрозділу суб'єкта господарювання.

Після друку сформованих відомостей оцінки незавершеного виробництва необхідно опрацювати режим «підготовка до наступного місяця», у якому відбувається переведення



файлів у режим зберігання та по файлу НЗВм переносяться залишки матеріальних ресурсів на кінець звітного періоду як залишки на початок наступного періоду.

Використання на практиці такої технології накопичення і обробки інформації сприяє зменшенню трудомісткості, дозволяє усунути зайве дублювання та отримати повну інформацію [109].

#### **2.4. Облік витрат і виходу продукції сільського господарства**

Облік витрат і виходу продукції рослинництва. Об'єктами обліку витрат у рослинництві є окремі сільськогосподарські культури (групи культур), а також виконані роботи в незавершеному виробництві (витрати під урожай наступного року: оранка на зяб, лущення, внесення добрив, снігозатримання, чорні пари тощо).

Сільськогосподарські підприємства, в яких добре налагоджені планування і облік, можуть вести облік виробничих витрат по групах культур або в цілому по структурних підрозділах. У кінці року ці витрати розподіляють між культурами пропорційно до планово-нормативних показників.

Для обліку витрат і виходу продукції основного виробництва використовують рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво». Рахунок балансовий, активний, операційний, калькуляційний. По дебету облічують збирання витрат, а по кредиту вироблену продукцію.

Витрати в рослинництві облічують за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; насіння і садивний матеріал; добрива; засоби захисту рослин; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів; інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

На статті «Витрати на оплату праці» відображають основну і додаткову оплату праці штатних працівників, найманих і залучених осіб, зайнятих безпосередньо на вирощуванні культур і на роботах незавершеного виробництва. На цю ж статтю відносять витрати на заохочення за якість виконаних робіт, своєчасне і якісне збирання врожаю, економію матеріальних витрат, надбавки трактористам за класність та інші доплати, які включаються до заробітної плати працівників рослинництва. За цією статтею враховують також натуральну оплату працівникам рослинництва. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 66.

На статті «Відрахування на соціальні заходи» відображають внески в установленому розмірі органам соціального страхування і до Пенсійного фонду від оплати праці працівників, зайнятих на вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур) і на роботах незавершеного виробництва. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 65.

На статті «Насіння і садивний матеріал» відображають витрати на насіння і садивний матеріал власного виробництва і куповані. Дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20. Витрати на підготовку насіння до сівби (протруювання, навантаження тощо) та транспортування його до місця сівби не включають у вартість насіння, а відносять на культури за відповідними статтями витрат.

На статті «Добрива» облічують витрати окремо на мінеральні, бактеріальні й органічні добрива, які вносять під сільськогосподарські культури. На вартість внесених добрив дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20. Витрати на підготовку добрив, навантаження на транспортні засоби, вивезення на поля, завантаження у розкидачі, внесення в ґрунт відносять на конкретні сільськогосподарські культури і на цьому елементі не відображають.

На статтю «Засоби захисту рослин» відносять фактичну вартість пестицидів, протруювачів, гербіцидів, дефоліантів та

інших хімічних засобів. На їх вартість дебетують субрахунок 231 і кредитують рахунок 20. Витрати на обробіток посівів сільськогосподарських культур і багаторічних насаджень (обпилювання, обприскування тощо), виконані силами господарства, на цій статті не відображають, а відносять на культури (групи культур) або на багаторічні насадження за відповідними статтями витрат.

На статті «Роботи і послуги» відображають вартість робіт і послуг допоміжних виробництв, сторонніх організацій на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур), на виконані роботи тощо. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунки 23, 63, 68. На цю ж статтю відносять вартість електро- та теплоенергії, використаної на виробничі потреби при вирощуванні сільськогосподарських культур (груп культур) тощо, при цьому кредитують рахунок 23.

Окремо відображають вартість нафтопродуктів (палива і мастильних матеріалів), витрачених машинно-тракторним парком, комбайнами й іншими сільськогосподарськими машинами на роботах у рослинництві, а також витрати на запчастини, використані для заміни спрацьованих деталей машин і устаткування в рослинництві під час ремонту за межами ремонтно-механічної майстерні. Дебетують субрахунок 231, кредитують рахунок 20.

На статті «Амортизація» відображається сума нарахованої амортизації основних засобів нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які використовуються у рослинництві.

На статті «Інші витрати» відображають страхові платежі по посівах і основних засобах у рослинництві та інші витрати, які не були враховані у попередніх статтях. На суму інших витрат у рослинництві дебетують субрахунок 231, кредитують рахунки 65, 47.

На статті «Витрати на організацію виробництва й управління» враховують загальнобригадні і загальногалузеві витрати,

які розподіляються у кінці року і списуються з кредиту рахунка 91 у дебет субрахунка 231.

По кредиту субрахунка 231 «Рослинництво» обліковують вихід продукції рослинництва за їх плановою собівартістю в кореспонденції з дебетом рахунків:

27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» на вартість готової продукції, призначеної для реалізації;

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» на вартість насіння, кормів і посадкового матеріалу, одержаного від врожаю;

99 «Надзвичайні витрати» — на суму витрат по посівах, що загинули від стихійного лиха.

В кінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість одержаної від врожаю продукції рослинництва і планову собівартість коригують до фактичного рівня. Суму коригування відображають по кредиту субрахунка 231 «Рослинництво» і дебету тих рахунків, де була використана продукція рослинництва врожаю поточного року (23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» тощо).

Для оформлення витрат та виходу продукції рослинництва використовується ціла система первинних та зведених документів.

Підставою для нарахування оплати праці є таблиці обліку робочого часу, облікові листи праці й виконаних робіт, облікові листи трактористів-машиністів. Затрати на оплату праці трактористів-машиністів за структурними підрозділами і по підприємству в цілому узагальнюють в накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку, підсумкові дані якої переносять до Журналу обліку робіт і витрат. Крім того, в цей журнал записують дані з книжок та облікових листів праці й виконаних робіт, а також з накопичувальних відомостей роботи вантажного автотранспорту та ін.

На підставі первинних документів по оплаті праці, Накопичувальних відомостей, Журналів обліку робіт і витрат щомісячно складають Зведену відомість нарахування і розподілу оплати праці та відрахувань на неї за об'єктами обліку.

Насіння та садивний матеріал відпускають у межах встановлених норм за лімітно-забірними картами, накладними внутрішньогосподарського призначення та іншими документами. Основою для списання насіння з підвіту після завершення сівби є Акт на списання насіння і садивного матеріалу. Затверджений керівником підприємства акт передається до бухгалтерії разом з іншими документами і є підставою для записів до Журналу обліку робіт і витрат і Звіту про рух матеріальних цінностей.

Добрива на відповідні культури списують на підставі Акта про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів. Списання засобів захисту рослин оформлюється так само, як і добрив.

Вартість робіт і послуг наданих сторонніми організаціями відноситься на об'єкти обліку виробництва за рахунками-фактурами. Витрати на експлуатацію власного вантажного автотранспорту, послуги гужового транспорту попередньо групують у відповідних нагромаджувальних відомостях, складених на підставі відповідних дорожніх листів, товарно-транспортних накладних, облікових листів праці й виконаних робіт та ін.

Вартість транспортних робіт, виконаних тракторами, також відносять на відповідні об'єкти обліку на підставі нагромаджувальних відомостей.

Амортизацію основних засобів, які використовуються в основних галузях сільськогосподарського виробництва визначають у відповідних розрахунках амортизаційних відрахувань та включають до виробничих витрат на підставі відомостей нарахування амортизаційних відрахувань.

Облік інших витрат ведуть переважно на основі рахунків

відповідних організацій, установ і інших господарюючих суб'єктів, довідок бухгалтерії та звітів про рух матеріальних цінностей. Систематизацію даних здійснюють переважно у різних відомостях, звідки їх переносять до реєстрів аналітичного обліку.

Розподіл витрат на управління та обслуговування виробництва проводять на підставі відповідних розрахунків, які оформляються довідками бухгалтерії.

Оприбуткування урожаю від зернових, олійних та інших культур відображають у Реєстрі відправки зерна та іншої продукції з поля, Реєстрі приймання зерна та іншої продукції, Путівках на вивезення продукції чи Талонах. Розрахунок обсягу одержаного зерна кукурудзи проводять в Реєстрі переведення качанів кукурудзи повної стиглості в зерно. Урожай технічних культур, картоплі, овочів, плодів, ягід, кормових коренеплодів, баштанних, горіхоплідних культур відображають у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції й Щоденнику надходження продукції садівництва. Грубі та соковиті корми оприбутковуються на підставі Акта приймання грубих і соковитих кормів та Акта на оприбуткування пасовищних кормів. Для відображення в обліку сортових якостей продукції разом із документами на оприбуткування урожаю складають сортове свідоцтво. Дані первинних документів про кількість одержаного врожаю в розрізі культур, сортів і виробничих підрозділів узагальнюють у зведених документах (відомостях руху, журналах вагара, звітах про рух матеріальних цінностей та ін.), які є підставою для записів до реєстрів аналітичного обліку.

***Облік витрат і виходу продукції тваринництва.*** Тваринництво, як і рослинництво включає ряд самостійних галузей: скотарство (молочне і м'ясне), свинарство, вівчарство (вовняне, м'ясне, каракульське), птахівництво (яєчне, м'ясне), бджільництво (медове, медово-запилювальне, запилювальне, бджолорозплідне), рибництво, шовківництво та ін. Об'єктами

обліку виробничих витрат у тваринництві є технологічні групи тварин за їх видами. На кожен таку групу тварин відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких відображають витрати на утримання тварин і вихід продукції тваринництва.

Облік витрат і виходу продукції тваринництва слід вести на рахунку 23 «Виробництво» субрахунок другого порядку 232 «Тваринництво», на дебеті якого відображають витрати, а на кредиті — вихід продукції за плановою собівартістю протягом року, а в кінці року планову собівартість доводять до фактичного рівня.

На кожному аналітичному рахунку облік витрат ведуть за такими статтями: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; витрати на утримання основних засобів (амортизація, паливо, будівельні матеріали тощо) та інші.

На статті «Витрати на оплату праці» відображають основну і додаткову оплату праці працівників тваринництва, зайнятих безпосередньо на обслуговуванні певного виду або групи тварин: доярок, скотарів, бригадирів, підмінних робітників, телятниць, свинарок, чабанів, пташниць тощо. До цієї статті включають оплату праці за тарифними ставками, доплати і премії за якість продукції, підвищення продуктивності тварин, збереження поголів'я, обслуговування тварин, хворих на бруцельоз, надбавки за звання «Майстер тваринництва» та інші виплати згідно з діючим положенням про оплату праці. На суму нарахованої основної і додаткової оплати праці працівників тваринництва дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 66.

На статті «Відрахування на соціальні заходи» обліковують внески на державне соціальне страхування і до Пенсійного фонду в установленому розмірі від суми нарахованої оплати праці працівників тваринництва. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 65.

За статтею «Засоби захисту тварин» обліковують вартість використаних біопрепаратів, медикаментів та дезінфікуючих

засобів, придбаних за рахунок коштів господарюючого суб'єкту, а також витрати, пов'язані з їх використанням у тваринництві. На цей елемент не відносять вартість біопрепаратів, медикаментів, дезінфікуючих засобів, придбаних за рахунок асигнувань з бюджету на ці цілі. На вартість використаних біопрепаратів, медикаментів і дезінфікуючих засобів у тваринництві дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 20.

На статті «Корми» відображають витрати на корми власного виробництва і куповані, використані на годівлю худоби, птиці й інших тварин.

Витрати, пов'язані з доставкою кормів з місць їх попереднього зберігання (сховищ, буртів, стогів тощо) до місць постійного зберігання (склади відділків, ферм, бригад) відносять на вартість відповідних кормів як витрати на доставку кормів на склад.

Витрати на доставку кормів з місця постійного зберігання на ферму для годівлі тварин відносять на певний вид (групу) тварин за відповідними статтями (витрати на оплату праці, робіт і послуг тощо). Витрати, пов'язані з приготуванням кормів на кормокухнях, обліковують на окремому аналітичному рахунку субрахунка 232 «Тваринництво» і щомісяця списують на статтю «Корми» по відповідних групах тварин, розподіляючи пропорційно до фізичної маси кормів, приготовлених на кормокухні. На вартість кормів, витрачених для годівлі відповідних видів і груп тварин, дебетують субрахунок 232 і кредитують субрахунок 20.

На статті «Роботи і послуги» відображають вартість робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами для виробничих потреб тваринництва, а також сторонніми організаціями і іншими господарюючими суб'єктами. Тут же облічують вартість використаної енергії виробленої електростанціями, змонтованими з доїльними, стригальними пристроями, а також витрати на обігрівання приміщень місцевими котельними, не з'єднаними із центральною котельнею. На цей же елемент



відносять вартість енергії, одержаної від інших господарюючих суб'єктів для галузі. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунки 23, 63, 68.

На статті «Витрати на утримання основних засобів» записують нараховані амортизаційні відрахування по основних засобах тваринництва. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 13. Тут же відображають вартість палива і запчастин, використаних для машин і устаткування в тваринництві, конкретно по кожному виду або групі тварин, а також витрати на будматеріали, використані на ремонт будівель і споруд у галузі. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 20.

На статтю «Інші витрати» відносять страхові платежі по майновому страхуванню. Дебетують субрахунок 232, кредитують рахунок 65. До цієї ж етапі включають частину вартості літніх таборів для тварин, дебетуючи субрахунок 232 і кредитуючи рахунок 39.

На статті «Витрати на організацію виробництва й управління» відображають частку загальногосподарських витрат тваринництва, віднесених на цей вид або групу худоби і птиці в порядку їх розподілу. Дебетують субрахунок 232 і кредитують рахунок 91.

На елементі «Втрати від загибелі тварин» відображають (тільки в обліку) втрати від загибелі молодняку тварин і тварин на відгодівлі, птиці, бджолосімей, кролів та інших тварин, за винятком тих випадків, коли збитки сталися через стихійне лихо або підлягають стягненню з винуватців. На вартість загиблих тварин, списаних за рахунок господарства, дебетують рахунок 232 і кредитують рахунок 21.

У номенклатурі статей виробничих витрат у тваринництві доцільно передбачити додаткові етапі: по інкубації яєць — вартість яєць, закладених на інкубацію; по риборівництву — вартість мальків, запущених у водойми, по шовківництву — вартість грени.

По кредиту субрахунка 232 «Тваринництво» відображається за плановою собівартістю вихід продукції тваринництва в кореспонденції з дебетом рахунків:

21 «Тварини на вирощуванні та відгодівлі» — на вартість оприбуткованого приплоду і приросту;

231 «Рослинництво» — на вартість внесеного в ґрунт гною як добриво;

27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» — на вартість оприбуткованої продукції тваринництва.

В кінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість продукції тваринництва і планову собівартість коригують до фактичного рівня.

Суму коригування списують з кредиту субрахунка 232 «Тваринництво» в дебет рахунків: 21, 23, 27, 90 залежно від напрямку використання продукції тваринництва.

Для оформлення витрат та виходу продукції тваринництва використовуються первинні документи. Деякі з них є загальними для обліку всіх видів основного виробництва (рахунки-фактури, дорожні листи вантажного автомобіля, накладні, лімітно-забірні картки, облікові листи праці й виконаних робіт, розрахунок амортизаційних відрахувань та ін.). Поряд з ними застосовується ряд специфічних документів, притаманних тільки тваринництву.

Оплату праці нараховують, виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі Розрахунку оплати праці працівникам тваринництва, Табеля обліку робочого часу та документів про вихід продукції.

Видачу кормів проводять на підставі Відомості витрати кормів, яка водночас є документом на списання витрачених кормів з підзвіту завідувача ферми. Відомість виписують на кожного працівника, за яким закріплено тварин, на початку кожного місяця в двох примірниках. Ліміт видачі кормів визначають за раціонами годівлі, які складає зоотехнік. Оформлені належним чином відомості є підставою для включення

вартості кормів до витрат виробництва. Наприкінці місяця на підставі відомостей роблять записи до Журналу обліку витрати кормів по кожному виду і групи тварин. Дані журналу використовуються для оперативного контролю за рівнем витрат кормів на організацію продукції.

Для оприбуткування продукції тваринництва застосовують такі первинні документи: Журнал обліку надою молока; Відомість руху молока; Щоденник надходження і відправки вовни на заготівельні пункти; Щоденник надходження і відправки сільськогосподарської продукції, Акт настригу та приймання вовни (для спеціалізованих підприємств); Акт на оприбуткування приплоду тварин; Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів; Акт про хід окоту; Відомість зважування тварин; Розрахунок визначення приросту та ін. їх складають безпосередньо на тваринницьких фермах на момент одержання продукції чи в строки, передбачені графіком документообігу.

***Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв.*** До основного виробництва в сільському господарстві слід також віднести переробні виробництва, які виробляють промислову продукцію (цеглу, черепицю, пиломатеріали, продукцію переробки сільськогосподарської сировини, забою худоби і птиці тощо).

До промислових виробництв належать цехи для виробництва комбікормів (кормових сумішок, трав'яного борошна тощо); млини, крупорушки (вироблення борошна, крупи, дерті й інших продуктів переробки зерна); цехи для переробки овочів, плодів, картоплі (виготовлення консервів, соків, соління, маринування, квашення овочів, сушіння плодів тощо); цехи для переробки олійних культур (вироблення олії, макухи); виноробне виробництво; виробництво молочної продукції (масла, сиру); забій худоби на м'ясо, переробка м'яса, виготовлення напівфабрикатів, ковбас тощо; цехи для

первинної обробки льону і луб'яних культур; інші виробництва (виготовлення цегли, черепиці, вапна й інших будматеріалів, розпилювання лісоматеріалів, добування щебеню та ін.). Зазначені промислові виробництва є об'єктами аналітичного обліку на субрахунку 233 «Промислове виробництво».

Витрати промислового виробництва залежно від його типу можуть обліковуватися декількома методами: попроцесним (простим), позамовним, попередільним.

Попроцесний (простий) метод обліку витрат застосовується головним чином в нескладних переробних виробництвах. При цьому методи, витрати відносяться безпосередньо на той об'єкт обліку, за яким калькулюється собівартість. Відповідно до кожного такого виробництва відкривають аналітичний рахунок, на якому відображають всі витрати на виробництво і весь вихід продукції. В сільському господарстві цей метод обліку застосовується у виробництві по заготівлі будівельних матеріалів (кар'єри), переробці соняшнику, зерна, фруктів, овочів і т.п.

Позамовний метод обліку витрат на виробництво застосовують, в основному, на індивідуальних та дрібносерійних виробництвах. Об'єктом обліку при використанні цього методу є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт (проект) або партія продукції, яка складається з ідентичних зразків, що проходять однаковий технологічний процес виготовлення. Відповідно при цьому методі відкриття аналітичних рахунків і калькуляція собівартості проводиться по кожному замовленню або партії виробів. Витрати по замовленням (партіям виробів), виготовлення яких не закінчено, вважається незавершеним виробництвом.

Попередільний метод обліку витрати (від слова переділ) — певна сукупність технологічних операцій, внаслідок яких отримують конкретну продукцію, готову для використання чи продажу, на виробництво використовується у виробництвах, де продукція одержується внаслідок послідовної переробки

вихідної сировини по окремих стадіях (переділах) на безперервній основі. Наприклад, в цегельному виробництві виділяються переділи: заготівля глини, виготовлення сирцю, сушіння, випалювання цегли. Власне по цих переділах відкривають аналітичні рахунки по обліку витрат і виходу продукції.

Облік витрат у промислових виробництвах ведуть за такою номенклатурою: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; сировина і матеріали (без зворотних відходів); роботи та послуги, витрати на утримання основних засобів; інші витрати; витрати на організацію виробництва й управління.

На статті «Витрати на оплату праці» відображають основну оплату праці, нараховану працівникам, які обслуговують технологічний процес у цьому виді промислового 5 виробництва, додаткову оплату праці (оплату чергових і додаткових відпусток, компенсацій за невикористану відпустку, пільгових годин підлітків, оплату за виконання державних і громадських доручень, винагороду за вислугу років тощо). Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 66.

На статті «Відрахування на соціальні заходи» облічують внески в установлених розмірах від основної і додаткової заробітної плати органам соціального страхування та до Пенсійного фонду. Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 65.

У статті «Сировина і матеріали» облічують витрати на сировину і матеріали, які є основою виготовлення продукції або необхідним її компонентом (наприклад, у виробництві комбікормів — вартість зерна і зерно-сумішок та ін.; на млинах — вартість зерна; в первинній обробці льону і луб'яних в, спирту-ректифікату, цукру, лимонної кислоти тощо; на забійних майданчиках — вартість худоби і птиці; у виробництві молокопродуктів — вартість молока, цукру, ваніліну тощо; в лісопильному виробництві — вартість лісу; в цегельному і черепичному виробництві — вартість глини, піску).

Сільськогосподарську сировину власного виробництва (молоко, зерно, овочі, плоди, худобу тощо), використовувану для переробки у промислових виробництвах, оцінюють за фактичною вартістю. На вартість списаної сировини для переробки дебетують субрахунок 233 і кредитують рахунки 20, 21, 25, 27.

На статтю «Роботи і послуги» відносять вартість робіт і послуг, виконаних допоміжними виробництвами, іншими підприємствами й організаціями, для виробничих потреб промислових виробництв. Тут же відображають витрати на виробіток енергії для виробничих потреб промислових виробництв: енергії власних електростанцій, компресорного устаткування для вироблення холоду, котельнь, не з'єднаних із центральною котельнею; енергії, одержаної від інших господарюючих суб'єктів. Дебетують субрахунок 233 і кредитують рахунки 23, 63, 68 та ін.

На статті «Витрати на утримання основних засобів» відображають суми відповідних нарахувань по основних засобах промислових виробництв. Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 13. На цій же статті відображають вартість палива, витраченого на роботу машин, механізмів та інших основних фондів промислових виробництв; вартість будматеріалів, використаних на ремонт будівель і споруд господарським способом, вартість запчастин, використаних для заміни спрацьованих частин машини й інших об'єктів при проведенні ремонту основних засобів промислових виробництв за межами ремонтно-механічної майстерні. Дебетують субрахунок 233, кредитують рахунок 20. У витратах відображають також суми амортизаційних відрахувань по основних засобах, нематеріальних активах і інших необоротних активах, які використовуються в промислових виробництвах.

На статтю «Інші витрати» відносять страхові платежі по основних засобах промислових виробництв, дебетуючи субрахунок 233 і кредитуючи рахунок 65. На цій же статті відобра-

жають витрати на відрядження (дебет субрахунка 233, кредит рахунка 372), а також втрати від браку, списані по забракованій продукції, вартість сировини і матеріалів, зіпсованих під час налагодження обладнання або понад встановлені норми. Попередньо витрати по виправленню браку, а також вартість самого браку нагромаджують на рахунку 24. Списання втрат від браку на собівартість продукції відображають на дебеті субрахунка 233 і кредиті рахунка 24.

По етапі «Витрати на організацію виробництва й управління» облічують цехові витрати, а також загальновиробничі витрати в установленому порядку. Попередньо ці витрати нагромаджують за статтями витрат на рахунку 91, а потім розподіляють і відносять на цю статтю комплексно: дебет субрахунка 233 і кредит рахунка 91.

На кредиту субрахунка 233 відображають вихід продукції промислових виробництв у кореспонденції з дебетом рахунків:

26 «Готова продукція» — на вартість готової продукції, призначеної для реалізації;

201 «Сировина і матеріали» — на вартість продукції, оприбуткованої як сировина і матеріали тільки для власного виробництва;

205 «Будівельні матеріали» — на вартість продукції, оприбуткованої як будівельні матеріали;

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» - на вартість продукції, оприбуткованої як корми.

В кінці року за встановленою методикою визначають фактичну собівартість виробленої промислової продукції і планову собівартість коригують до фактичного рівня.

Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв відображаються на аналітичних рахунках в розрізі вищезазначених статей витрат на підставі типових і специфічних для цієї підгалузі первинних документів.

Підставою для списання сировини і матеріалів на витрати промислових виробництв є накладні, товарно-транспортні

накладні на відправку молока і молочних продуктів, акти на вибуття худоби та птиці, лімітно-забірні карти тощо. На млинах приймання зерна для переробки оформлюють помольною квитанцією. Всі ці документи є підставою для ведення журналу обліку робіт і витрат.

Суми нарахованої оплати праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі промислового виробництва відображають в щоденних, недільних або разових нарядах на відрядну роботу (індивідуальних та бригадних), облікових листах праці та виконаних робіт, табелях обліку робочого часу.

Дані первинних документів про витрати кожного промислового виробництва, згруповані в Журналі обліку робіт і витрат, використовують також для складання зведених документів з обліку витрат та виходу готової продукції. Так, на сепараторних пунктах складають Відомість переробки молока й молочних продуктів. В другому розділі цієї відомості відображають дані про надходження продукції. В цехах по забою птиці складають Виробничий звіт про переробку птиці та вихід продукції, в якому щодня на підставі актів про забій птиці відображають поголів'я і живу масу птиці, що надійшла для забою, а також вихід м'яса від забою. В інших промислових виробництвах складають Звіт про переробку продукції. Він також має два розділи: в першому показують кількість фактично використаної сировини, матеріалів і тари, а також витрати за нормами на фактичний вихід готової продукції, а у другому - фактичний вихід продукції у фізичних та умовних одиницях.

Для оформлення виготовленої продукції промислових виробництв застосовують такі первинні документи. Пиломатеріали (дошки, тес, обалок) оформляють спеціальною відомістю, яку складає бригадир або майстер пилорами. У неї записують кількість одержаних пиломатеріалів за їх видами і сортами. Цеглу оприбутковують на підставі акта, де зазна-



чають кількість цегли-сирцю, закладеної на випалювання, час закладення до печі, кількість готової цегли (цілої і бою). Акт складають на кожну окрему партію цегли, одержану з випалювання. Переробку овочів, плодів, ягід оформлюють Звітом про переробку продукції. На склад цю продукцію відправляють і оприбутковують за Накладними внутрішньо-господарського призначення.

**Зведений облік виробництва.** Для зведеного обліку витрат і виходу продукції (робіт, послуг) з виробництва передбачено використовувати журнал-ордер, який з метою кращого розподілу обов'язків між виконавцями, підрозділяють на два: 10.2 с./г. та 10.3 с./г.

В журналі-ордері № 10.3 с./г. відбувається зведений облік за рахунками:

- 23 «Виробництво»;
- 24 «Брак у виробництві»;
- 39 «Витрати майбутніх періодів»;
- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 92 «Адміністративні витрати»;
- 93 «Витрати на збут».

Журнал-ордер № 10.3 с./г. для відображення кредитових оборотів по виходу продукції окремих підгалузей основного виробництва, списання вартості послуг чи робіт допоміжних виробництв та певних видів витрат (кредит рахунків 231, 232, 233, 234, 235, 24, 39, 91, 92, 93). Кореспондуючими рахунками виступають рахунки: 20, 21, 22, 23, 24, 27, 39, 90, 91, 92, 93.

Журнал-ордер №10.2 с./г. використовується для обліку нарахованої оплати праці та пов'язаних з нею сум відрахувань на соціальні заходи та резерв наступних періодів, а також амортизаційних відрахувань (рахунки 13, 471, 651, 652, 653, 66).

Первинні документи, довідки бухгалтерії, відомості по нарахуванню амортизації тощо, є підставою для заповнення місячних виробничих звітів. їх складання у виробничих

підрозділах на підставі названих документів, а за потреби залучають ті з них, що складені в інших підрозділах чи в бухгалтерії господарства, а також аркуші-розшифрування, що складені при записах в інших журналах-ордерах. Практикується також виробничі звіти заповнювати в бухгалтерії господарства на підставі одержаних від підрозділів і складених в бухгалтерії документів, наприклад за нарахуванням амортизації.

По виробництву передбачено ведення таких виробничих звітів до журналу-ордера № 10.3 с./г.:

Виробничий звіт № 10.3а с./г. — для основного виробництва;

Виробничий звіт № 10.3б с./г. — для інших виробництв;

Виробничий звіт № 10.3в с./г. — для загальновиробничих витрат;

Виробничий звіт № 10.3г с./г. — для адміністративних витрат.

У виробничих звітах дані групуються в розрізі, який дозволяє у подальшому зробити записи по аналітичних рахунках відповідних синтетичних рахунків.

За наявності кількох виробничих звітів, за якими списують витрати на відповідний синтетичний рахунок чи оприбутковують продукцію, складають Зведену відомість до журналу-ордера (форма № 10.3д с./г.).

Для накопичування даних протягом року про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) по кожному аналітичному рахунку використовують Оборотну відомість по рахунках (форма 10.3 д с./г.). Рахунки в ній відкривають відповідно до діючих положень (стандартів), записи роблять на підставі виробничих звітів. Підсумки виробничих звітів з деталізацією сум по синтетичних рахунках (субрахунках) або підсумки зведеної відомості переносять в журнал-ордер № 10.3 с./г., а їх дані — в Головну книгу [73, С.473-491].

## 2.5. Обчислення собівартості сільськогосподарської продукції

Визначення собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюють у такій послідовності:

- розподіляють за призначенням витрати на утримання основних засобів на об'єкти планування та обліку витрат;
- обчислюють собівартість продукції (робіт, послуг) допоміжних та підсобних промислових виробництв, які надають послуги основному виробництву;
- розподіляють витрати на зрошення, осушення земель, списують послуги бджільництва по запилюванню сільськогосподарських культур;
- розподіляють загальновиробничі витрати;
- визначають загальну суму виробничих витрат по об'єктах планування та обліку;
- обчислюють собівартість продукції рослинництва;
- розподіляють витрати на утримання кормоцехів;
- визначають собівартість продукції тваринництва;
- визначають собівартість живої маси тварин на вирощуванні і відгодівлі;
- визначають собівартість продукції підсобних промислових виробництв по переробці сільськогосподарської продукції.

**Обчислення собівартості продукції рослинництва.** У рослинництві, за винятком продукції, яку одержують від окремих сільськогосподарських культур, об'єктами визначення собівартості є сільськогосподарські роботи, виконані в поточному році під урожай наступного року, тобто роботи, які належать до незавершеного виробництва, а також роботи, які спрямовані на поліпшення земель і виконуються за рахунок власних оборотних коштів підприємства; витрати, що плануються по статтях

виробничих витрат (без загальногосподарських) як витрати майбутніх періодів.

Об'єктом обчислення собівартості в рослинництві є окремі види основної, супутньої і побічної продукції, одержаної від вирощування сільськогосподарських культур.

Собівартість продукції рослинництва за видами сільськогосподарських культур (групами культур) обчислюють: зерно, насіння соняшнику — франко-тік (включаючи витрати на доочищення і сушіння); солома, сіно — франко-скирта або інший пункт зберігання; коренеплоди, картопля, овочі, баштанні культури, льон та інші технічні культури — франко-поле (місце зберігання); зелена маса на силос — франко-місце силосування; силос — франко-силосна споруда; зелені корми — франко-місце споживання; насіння трав — франко-склад; парниково-тепличні овочі, плоди, ягоди — франко-пункт приймання.

**Приклад.** Визначення собівартості 1 ц зерна, зерновідходів, соломи пшениці озимої.

Валовий збір зерна пшениці озимої у бункерній вазі склав 35700 ц з площі посіву 1150 га. Планова собівартість 1 ц зерна пшениці озимої — 10 грн. Загальні фактичні затрати на вирощування, збирання і доробку основної, супутньої і побічної продукції пшениці озимої склали 354500 грн. Установлена загибель посівів від стихійного лиха (пожежі) на площі 100 га в сумі фактичних затрат — 21000 грн. Допущене псування посівів приватною особою на площі 0,5 га, що за балансовою вартістю становить 125 грн.

Після доробки і сушки зерна отримані зернові відходи в кількості 4500 ц, які, за даними лабораторного аналізу, містять 40% повноцінного зерна; невикористовувані відходи та усихання — у кількості 1100 ц. Закладено до насінневого фонду 3500 ц зерна пшениці озимої і реалізовано 26600 ц.

Крім того, отримано 40500 ц соломи. Фактичні затрати на збирання, транспортування і скиртування соломи склали 10275 грн.

Витрати на вирощування, збирання і доробку посівів (без вартості загиблих і зіпсованих посівів) становлять 333375 грн (354500 грн – 21000 грн – 125 грн).

Витрати за вирахуванням вартості соломи становлять 323100 грн. (333375 грн – 10275 грн).

Кількість зернових відходів у перерахунку на повноцінне зерно становить 1800 ц (4500 ц \* 40%).

Для калькулювання собівартості 1 ц зерна пшениці озимої визначається загальна кількість повноцінного зерна – 31900 ц (35700 ц – 4500 ц – 1100 ц + 1800 ц).

Фактична собівартість 1 ц повноцінного зерна пшениці озимої – 10,13 грн (323100 грн : 31900 ц). Виходячи із цієї собівартості і кількості зернових відходів у переведенні на повноцінне зерно (1800 ц), визначаємо суму затрат, що припадає на зернові відходи – 18234 грн (1800 ц \* 10,13 грн).

Визначаємо різницю у вартості зерновідходів, спочатку оприбуткованих за бункерною вагою у планових цінах (4500 ц) і перерахованих у повноцінне зерно (1800 ц) : (4500 ц – 1800 ц) x x 10 грн = 27000 грн.

Фактична собівартість 1 ц зернових відходів 4,05 грн. (18234 грн : 4500 ц).

Фактична собівартість 1 ц соломи – 0,25 грн (10275 грн : 40500 ц).

Різниця між фактичною і плановою собівартістю 1 ц зерна становить 0,13 грн (10,13 грн – 10 грн).

**Обчислення собівартості технічних культур.** Собівартість 1 ц насіння олійних культур (соняшнику, льону-довгунця, гірчиці, рицини, сої, арахісу тощо) визначають у порядку, встановленому для зернових культур. Витрати ділять на масу одержаної від урожаю і оприбуткованої продукції.

При обчисленні собівартості продукції льону-довгунця виробничі витрати на вирощування і збирання відносять на насіння і солону пропорційно до їх вартості за реалізаційними

цінами. Собівартість трести льону-довгунця включає вартість соломи і витрати на розстилення, перевертання і піднімання із стелищ.

Собівартість інших луб'яних культур (коноплі середньоросійські, південні тощо) обчислюють аналогічно до собівартості льону-довгунця.

Собівартість 1 ц коренеплодів цукрових буряків (фабричних і маточних) визначають діленням витрат виробництва і збирання (за винятком витрат на збирання і транспортування гички) на масу одержаної від урожаю і оприбуткованої продукції.

Собівартість 1 ц насіння цукрових буряків розраховують діленням загальної суми витрат на масу оприбуткованого кондиційного насіння.

Собівартість тютюнової і махоркової сировини визначають за загальною сумою виробничих витрат і заліковою масою сировини. Витрати на окремі види продукції розподіляють пропорційно до їх вартості за цінами реалізації.

Собівартість 1 ц окремих видів продукції лікарських рослин польового вирощування визначають діленням загальної суми витрат, віднесених на цей вид продукції, на масу одержаної від урожаю і оприбуткованої продукції.

Собівартість продукції трав'янистих одно- і дворічних (коріандр, аніс, кмин тощо) та ефіроолійних культур обчислюють розподілом всіх витрат пропорційно до їх вартості за цінами реалізації. При цьому витрати на вирощування і збирання насіння в повній стиглості зараховують на собівартість насіння. При використанні насіння анісу і фенхелю в стадії молочно-воскової стиглості всі витрати відносять на собівартість ефіроолійної сировини.

По трав'янистих багаторічних ефіроолійних культурах (м'ята перцева, герань великокореневишна, шавлія мускатна тощо) витрати на насіння, вирощування і збирання розподіляють пропорційно до маси продукції, одержуваної щорічно від урожаю.

Наведемо приклад визначення фактичної собівартості 1 ц коренеплодів цукрового буряку (фабричного).

Валовий збір коренеплодів цукрового буряку (фабричного) склав 60400 ц.

Загальні фактичні витрати на вирощування і збирання цукрового буряку склали 465200 грн.

Валовий збір гички склав 1250 ц, а витрати по її збиранню і транспортуванню – 200 грн.

Розрахунок собівартості:

Сума витрат, що відноситься на основну продукцію:

$$465200 - 200 = 465000 \text{ грн.}$$

Фактична собівартість 1 ц коренеплодів:

$$\frac{465000}{60400} = 7,69 \text{ грн.}$$

Фактична собівартість 1 ц гички:

$$\frac{200}{1250} = 0,16 \text{ грн.}$$

**Визначення собівартості картоплі, овочів, багачанних, грибів.** Витрати на вирощування картоплі розподіляють між стандартною і нестандартною продукцією пропорційно до її вартості за цінами реалізації. Попередньо із загальної суми витрат виключають вартість використовуваного бадилля (картоплиння), яка складається з витрат на його збирання і транспортування. Собівартість стандартної і нестандартної картоплі обчислюють діленням частини витрат по кожному виду на масу бульбоплодів, одержаних від урожаю.

Собівартість 1 ц продукції овочівництва відкритого ґрунту визначають розподілом витрат на вирощування і збирання (за винятком вартості насіння і розсади) між окремими видами пропорційно до зайнятої площі і тривалості вегетаційного періоду (гектаро-дні). До одержаної суми додають вартість

насіння або садивного матеріалу і ділять на масу одержаної від урожаю і оприбуткованої продукції.

У захищеному ґрунті вирощують овочі (огірки, помідори, цибулю, перець тощо), а також розсаду овочевих культур для потреб господарства і на продаж. При обчисленні собівартості необхідно всі витрати (за винятком насіння або садивного матеріалу) розподілити між окремими видами овочевої продукції пропорційно до квадратних метро-днів (метро-дні визначають множенням квадратних метрів площі, яку займає та чи інша овочева культура, на кількість днів її вегетаційного періоду). Потім до суми витрат по певній культурі додають вартість насіння або розсади і ділять на масу одержаної від урожаю та оприбуткованої продукції. Результат становитиме собівартість одиниці продукції. При визначенні собівартості розсади витрати ділять на її кількість (тис. шт.).

При обчисленні собівартості 1 ц грибів всі витрати (за вирахуванням вартості відпрацьованого субстрату, виходячи з нормативних витрат на його збирання і вивезення) ділять на масу одержаних від урожаю і оприбуткованих грибів.

Собівартість 1 ц окремих видів баштанних продовольчих культур визначають діленням всіх витрат по їх вирощуванню і збиранню на масу продукції.

### ***Обчислення собівартості продукції тваринництва.***

Витрати на утримання худоби і птиці (без витрат на незавершене виробництво на кінець року та вартості побічної продукції), становлять собівартість продукції тваринництва, причому: вартість тварин, що загинули внаслідок стихійного лиха, відноситься на фінансові результати підприємства; вартість тварин, що загинули з інших причин (без сум, віднесених на матеріально відповідальних осіб), відображається в окремій статті в складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин.

Маса загиблого чи вимушено забитого молодняка тварин, птиці та дорослої худоби на відгодівлі не виключається з



приросту живої маси, одержаного за звітний рік. Вартість гною, одержаного від групи тварин, визначається виходячи з нормативно-розрахункових витрат і витрат на його прибирання та вартості підстилки. Собівартість 1 тонни гною визначається діленням загальної суми витрат на його фізичну масу. Кількість рідкого гною переводиться в звичайний гній, виходячи з вмісту сухих речовин.

Інша побічна продукція, така, як вовна-линька, пух, перо, міражні яйця, м'ясо півників яєчних курей, забитих в добовому віці, м'ясо забитих звірів, шкури загиблих тварин, оцінюється за цінами можливої реалізації чи іншого використання. Її вартість відноситься на зменшення витрат на утримання відповідних видів і груп худоби (птиці).

***Визначення собівартості продукції вирощування та відгодівлі худоби і птиці.*** Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кролів, птиці) є приріст живої маси, одержаний в звітному періоді, та жива маса, а від тварин, які не зважуються (молодняк робочих тварин, звірів тощо), продукція не оприбутковується, а витрати спрямовуються на дооцінку поголів'я, виходячи із кількості кормо-днів та собівартості 1 кормо-дня.

Приріст живої маси молодняку тварин та тварин на відгодівлі і птиці певного виду та групи визначається як різниця між живою масою поголів'я, яке було на кінець року та яке вибуло протягом року (включаючи загиблих), і живою масою приплоду та масою тварин і птиці, які надійшли в групу протягом року та які були на початок року.

Собівартість 1 ц приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси.

Собівартість живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначається, виходячи з

витрат на їх вирощування і відгодівлю в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості худоби і птиці, що були в групі на початок року та надійшли з основного стада чи інших груп, ферм і підприємств, та вартості приплоду (без вартості загиблих тварин).

Кількість живої маси становитиме масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишені на кінець року.

Собівартість 1 ц живої маси худоби і птиці визначається діленням їх вартості на кількість центнерів живої маси (без маси тварин, що загинули).

На підставі розрахованої собівартості одного центнера живої маси обчислюється фактична собівартість худоби, яка реалізована, переведена в основне стадо, забита на м'ясо, а також та, що залишилася в господарюючому суб'єкті на кінець року. Вартість худоби, що загинула з різних причин, в кінці року не змінюється.

***Визначення собівартості продукції скотарства.*** У молочному скотарстві розраховується собівартість одного центнера молока і однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови. Собівартість одного кормо-дня розраховується діленням всієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів.

Для визначення собівартості одного центнера молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) розділити на кількість центнерів одержаного молока.

Порядок калькулювання продукції молочного скотарства розглянемо на умовному числовому прикладі.

Оприбутковано продукції за звітний період:

- молока 5000 ц за плановою собівартістю 1 ц молока 30 грн на суму 150000 грн;

- приплоду телят 200 голів за плановою собівартістю 60 кормо-днів утримання корів на суму 40000 грн;
- побічної продукції 7000 грн.

Витрати на утримання основного стада склали 220000 грн.  
Кількість кормо-днів утримання корів 73000.

Для визначення фактичної собівартості продукції молочного скотарства здійснимо розрахунки за такою послідовністю:

1. Собівартість 1 кормо-дня:

$$\frac{220000}{73000} = 3 \text{ грн.}$$

2. Собівартість 1 голови приплоду:

$$(60 \text{ кормо-днів} \times 3 \text{ грн}) = 180 \text{ грн};$$

3. Вартість 177 приплоду:

$$(200 \text{ голів} \times 180 \text{ грн}) = 36000 \text{ грн};$$

4. Вартість молока:

$$220000 - (36000 + 7000) = 177000 \text{ грн};$$

5. Собівартість 1 ц молока:

$$\frac{177000}{5000} = 35,40 \text{ грн.}$$

Собівартість продукції та живої маси великої рогатої худоби і тварин, вибракуваних з основного молочного стада в молочному скотарстві розраховуємо на такому умовному прикладі.

**Приклад.** На початок звітнього періоду в господарстві лишилось 745 голів великої рогатої худоби, живою масою 745 ц і вартістю 189713 грн. За звітний період надійшло: 510 голів приплоду масою 112 кг, вартістю 71799 грн; куплено в інших господарствах — 50 голів, масою 50 ц та вартістю 10000 грн.

За звітний період вибуло: реалізовано 244 голови, масою 535 ц; забито на м'ясо — 50 голів, живою масою 50 ц; загинуло по вині господарства — 16 голів живою масою 8 ц.

Залишилось на кінець року 995 голів, живою масою 750 ц.  
 Витрати на вирощування і відгодівлю великої рогатої худоби за звітний період склали 338518 грн., з них віднесено на гній 1200 грн.

На підставі приведених даних визначимо приріст живої маси, який дорівнює масі тварин на кінець звітного періоду + маса тварин, що вибули – маса тваринна початок звітного періоду – маса тварин, що надійшли в дану вікову групу або  $(750 + 8 + 50 + 535) - (745 + 112 + 50) = 436$ .

Жива маса, яка підлягає калькуляції дорівнює живій масі тварин на кінець звітного періоду + маса тварин, що вибули з господарства, або  $750 + 50 + 535 = 1335$  ц. Отримані дані подаємо в розрахунку (табл. 2.12).

**Таблиця 2.12**

**Розрахунок фактичної собівартості 1 ц живої маси  
 молодняка ВРХ і тварин на відгодівлі**

№ з/п	Показники	Кількість, голів	Жива маса, ц	Сума, грн
1.	Залишок на початок року	745	745	189713
2.	Приплід	510	112	71799
3.	Приріст живої маси	<b>X</b>	436	337318
4.	Закуплено	50	50	10000
5.	Разом надійшло Разом із залишком на початок року	560 1305	598 1343	419117 608830
6.	Реалізовано	244	535	243987
7.	Забито на м'ясо	50	50	22803
8.	Загинуло по вині господарства Залишок на кінець року	16 995	8 750	342040
9.	Разом вибуло із залишком на кінець року	1305	1343	608830

Фактична собівартість:

1 ц приросту живої маси:

$$\frac{337318}{436} = 773,66 \text{ грн.}$$

Фактична собівартість 1 ц живої маси:

$$608830 : 1335 = 456,05 \text{ грн.}$$

**Визначення собівартості продукції в м'ясному скотарстві.** У м'ясному скотарстві обчислюють собівартість однієї голови приплоду, 1 ц приросту живої маси телят до 8-місячного віку і 1 ц живої маси; 1 ц приросту живої маси молодняку старше 8 місяців і дорослої худоби на відгодівлі; 1 ц живої маси по цій групі.

Попередньо із загальної суми витрат виключають вартість молока і вовни-линьки за середньореалізаційними цінами та вартість гною (методика викладена вище).

Одну голову приплоду оцінюють за живою масою теляти при народженні і фактичною собівартістю 1 ц живої маси відлучених телят у 8-місячному віці. Приріст живої маси телят до 8-місячного віку визначають на підставі записів на кредиті аналітичного рахунка «Основне стадо великої рогатої худоби м'ясного напрямку». Собівартість 1 ц приросту живої маси по даній групі тварин обчислюють діленням витрат, зарахованих на дебет цього аналітичного рахунка, за вирахуванням побічної продукції і доходів від пункту штучного осіменіння, на приріст живої маси телят цієї групи з урахуванням живої маси приплоду.

Собівартість 1 ц живої маси телят до 8-місячного віку визначають з урахуванням маси молодняку даної групи, який залишився з минулого року: загальну вартість телят до 8-місячного віку ділять на загальну масу тварин цієї групи. Загальна вартість молодняку у віці до 8 місяців складається з вартості телят на початок року, вартості придбаного молодняку і

витрат, віднесених на приріст живої маси телят до 8-місячного віку, та приплоду. Загальна маса тварин включає живу масу телят до 8-місячного віку на кінець року, молодняку, переведеного в старшу групу, і проданих тварин (за вирахуванням маси загиблих). Собівартість 1 ц живої маси тварин обчислюють діленням їх вартості на живу масу. За такою собівартістю визначають вартість телят, які вибули протягом року з цієї групи, і тих, що залишилися на кінець року.

Собівартість 1 ц приплоду живої маси і 1 ц живої маси молодняку старше 8 місяців і дорослої худоби на відгодівлі обчислюють так само, як і по молодняку великої рогатої худоби молочного напрямку.

***Визначення собівартості продукції свинарства.*** Собівартість продукції свинарства включає витрати на утримання свиноматок з поросятами до відлучення, кнурів, поголів'я свиней на дорощуванні і відгодівлі. Ці витрати розподіляють між окремими видами продукції свинарства (голову ділового приплоду, приріст живої маси, гній). Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду на момент відлучення визначають діленням загальної суми витрат за рік по утриманню основного стада (крім вартості побічної продукції) на кількість приросту живої маси відлучених поросят, включаючи живу масу приплоду при народженні. Собівартість 1 ц приросту живої маси відлучених поросят обчислюють діленням суми вартості поросят під свиноматками на початок року і витрат по основному стаду за поточний рік на живу масу відлучених поросят, у тім числі загиблих. Собівартість 1 ц приросту живої маси всіх інших облікових груп свиней (на дорощуванні і відгодівлі) визначають діленням витрат по відповідній групі на кількість приросту.

У спеціалізованих господарствах собівартість продукції свинарства розраховують загальною по галузі і кожній технологічній групі, а в неспеціалізованих — тільки загальною по

галузі. Загалом по галузі собівартість валового приросту живої маси свиней, включаючи живу масу приплоду при народженні (у тім числі загиблих), обчислюють за витратами по всіх об'єктах обліку.

**Приклад.** Затрати на утримання основного стада свиней за звітний рік склали 1956000 грн; вартість побічної продукції — 2000 грн. Оприбутковано 20625 голів приплоду живою масою 165 ц і 1299 ц приросту поросят до 2-х місячного віку. Відлучено від свиноматок і переведено в старші вікові групи 19609 голів масою 1299 ц. Залишок поросят під свиноматками на початок року склав 5000 голів живою масою 60 ц вартістю 78000 грн. Залишок поросят під свиноматками на кінець року склав 6016 голів, живою масою 225 ц.

*Розрахунок.*

Фактична собівартість 1 ц приросту живої маси поросят на момент відлучення становитиме:

$$\frac{1956000 - 2000}{1299 + 165} = 1334,70 \text{ грн.}$$

Фактична собівартість 1 ц живої маси поросят на момент відлучення:

$$\frac{78000 + 1954000}{225 + 1299} = \frac{2032000}{1524} = 1333,33 \text{ грн.}$$

Фактична собівартість відлучених поросят:

$$1333,33 * 1299 = 1731996 \text{ грн.}$$

Фактична собівартість поросят під матками на кінець року:

$$1333,33 * 225 = 300000 \text{ грн.}$$

Стримані дані проставляємо в розрахунку (табл. 2.13).

Таблиця 2.13

## Розрахунок фактичної собівартості живої маси поросят

№ з/п	Показники	Кількість, голів	Жива маса, ц	Сума, тис. грн
1.	Залишок поросят під свиноматками на початок року	5000	60	78
2.	Приплід	20625	165	<b>X</b>
3.	Приріст	<b>X</b>	1299	1954
4.	Разом надійшло	20625	1464	1954
5.	Разом надійшло із залишком на початок року	25625	1524	2032
6.	Переведено до старшої групи	19609	1299	1732
7.	Залишок поросят під свиноматками на кінець року	6016	225	300
8.	Разом вибуло із залишком на кінець року	25625	1524	2032

**Визначення собівартості продукції вівчарства.** Витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняка овець, а також на їх стрижку розподіляються між видами основної продукції (вовною, приростом живої маси, приплодом). Молоко, а також шкури загиблих тварин вважаються побічною продукцією і оцінюються за реалізаційними цінами, а гній — за нормативно-розрахунковою вартістю.

На собівартість приплоду ягнят відноситься в романівському вівчарстві 12%, каракульському — 15, а в усіх інших напрямках — 10% загальної суми на утримання овець основного стада. В підприємствах, де не створюються отари маточного стада і вівці всіх груп утримуються разом, на приплід відноситься частина (у зазначеному розмірі) загальної суми витрат.

Витрати на утримання овець (без вартості побічної продукції та приплоду) розподіляються між вовною (1 центнер вовни прирівнюється до 5 одиниць) та приростом живої маси, один центнер якого береться за одиницю.



Витрати на утримання стригального пункту, стрижку овець, класування, пакування, маркування вовни відносяться прямо на собівартість вовни.

Вартість ягнят на момент відлучення від маток складається з собівартості приплоду та витрат на приріст їх живої маси до відлучення.

Собівартість 1 ц живої маси інших груп молодняку і овець на відгодівлі визначається відповідно до методики визначення собівартості 1 ц живої маси по молодняку великої рогатої худоби.

### ***Визначення собівартості продукції птахівництва.***

Собівартість продукції птахівництва визначається діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції. Обчислюється собівартість 1 тис. яєць основного стада птиці та 1 центнер приросту живої маси молодняку (кількість приросту живої маси визначається розрахунково).

Яйця батьківського стада птиці, не придатні для інкубації, оцінюються за собівартістю яєць промислового стада, а за його відсутності — за реалізаційними цінами. За цими ж цінами оприбутковуються яйця, одержані від молодняку птиці.

Процес інкубації може мати незавершене виробництво. Для його визначення і оцінки слід планову собівартість однієї голови добового молодняку птиці поділити на тривалість інкубації в днях і одержаний результат помножити на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації в днях.

Для визначення суми витрат, віднесених на одержану продукцію, необхідно до вартості незавершеного виробництва на початок року додати витрати за рік і відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року. Розділивши цю суму (без вартості яєць, вилучених при першому і другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих у добовому віці, за цінами можливого використання) на кількість голів, визначаються собівартість голови ділового добового молодняку птиці.

**Визначення собівартості продукції конярства.** Собівартість приплоду лоша́т робочих коней визначається, виходячи із вартості (витрат) 60 кормо-днів утримання дорослих коней.

У племінному конярстві собівартість приплоду на момент відлучення визначається сумою річних витрат на утримання коней (без вартості гною за встановленою оцінкою, іншої продукції за реалізаційними цінами) та вартості виконаних робіт за нормативною або плановою собівартістю робочого дня робочих коней.

Річні витрати на вирощування молодняку у конярстві загального призначення (без вартості побічної продукції) приєднуються до балансової вартості молодняку на початок року або до вартості приплоду, одержаного в поточному році.

Собівартість молодняку коней, переведеного в основне стадо, реалізованого і залишеного на кінець року для подальшого вирощування, визначається додаванням до його вартості на початок року, в момент придбання чи відлучення від маток, витрат на утримання лоша́т у звітному році, розрахованих за кількістю кормо-днів і середньою їх собівартістю.

**Визначення собівартості продукції кролівництва.** Собівартість однієї голови приплоду кролів визначається в розмірі 50% планової собівартості однієї голови молодняку на момент його відлучення. При відлученні приплід дооцінюється (на 50% планової собівартості).

Собівартість однієї голови ділового приплоду визначається діленням загальної суми витрат на утримання дорослих кролів основного стада та молодняку до відлучення (без вартості побічної продукції — гною, шкурок забитих звірів) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду.

Для визначення собівартості ділового приплоду, якщо в підприємстві на кінець року залишається певна кількість невідлученого молодняку, його вартість (на рівні 50 відсотків

планової собівартості голови при відлученні) виключається із загальної суми витрат.

Собівартість приросту маси та живої маси молодняку після відлучення визначається відповідно до методики визначення собівартості приросту маси та живої маси молодняку великої рогатої худоби.

***Визначення собівартості продукції звірівництва.*** У звірівництві собівартість однієї голови приплоду визначається в розмірі 50% планової собівартості однієї голови молодняку на час відлучення. При відлученні приплід дооцінюється ще на 50%. Собівартість однієї голови молодняку на час відлучення визначається діленням витрат на утримання дорослих звірів з приплодом до відлучення (без вартості шкурки загиблих тварин та м'яса забитих звірів за реалізаційними цінами) на кількість відлученого молодняку. Загальна сума витрат без вартості молодняку, що залишився під матками на кінець року, становитиме собівартість ділового приплоду.

Молодняк звірів після відлучення до оцінюється, виходячи із середніх витрат на утримання однієї голови протягом дня та відповідної кількості кормо-днів.

Собівартість ділового виходу молодняку звірів приплоду минулих років (забитого на шкурки, переведеного в основне стадо, реалізованого та залишеного на кінець року) визначається на основі балансової вартості молодняку на початок року і витрат на його утримання, які розраховуються, виходячи із витрат на утримання голови протягом дня та кількості кормо-днів.

***Визначення собівартості продукції рибництва.*** Собівартість 1 ц товарної риби, що вирощується в ставках та інших водоймах, складається із витрат на зариблення водоймищ (включаючи вартість мальків), витрат на вирощування та вилову оприбуткованої риби. В спеціалізованих підприємствах

з повносистемним рибним господарством (включаючи рибозведення) визначається собівартість 1 тис. мальків шляхом ділення суми витрат на утримання плідників, що перебувають протягом року в маточниках і нерестових ставках, на кількість мальків, пересаджених з нерестових ставків. Собівартість одного центнера цьоголіток визначається діленням загальної вартості мальків та витрат на вирощування риборозсадницького матеріалу (цьоголіток) на кількість центнерів обчисленої продукції. При цьому середня маса цьоголітки приймається за 30 грамів.

Вартість цьоголіток, що залишилися в ставках-зимівниках, розглядається як витрати на незавершене виробництво, що переходить на майбутній рік. Після вилову риби в ставках-зимівниках і персадки цьоголіток у вигульні ставки всі наступні витрати відносяться на вирощування товарної риби. В ці витрати включається як вартість самих цьоголіток, так і витрати на їх вирощування до вилову і реалізації. Собівартість одного центнера товарної риби визначається діленням всіх витрат на її вирощування на кількість одержаної товарної риби.

У риболовецьких підприємствах визначається собівартість 1 ц валової риби, що складається із витрат на виловлення, транспортування, охолодження, підмороження та підсолення риби з метою збереження її якості та на утримання суден і флоту, а також засобів виловлення.

Витрати суден і флоту, які виконують функції транспортних або пошукових, враховуються в загальних транспортних витратах.

Крім того, розраховується собівартість 1 тонни готової рибопродукції, яка включає в себе вартість сирцю або мороженого напівфабрикату та витрати на обробку, починаючи з операцій приймання риби до випуску готової продукції.

### ***Визначення собівартості продукції бджільництва.***

Собівартість окремих видів продукції бджільництва визнача-

ється шляхом розподілу витрат, включаючи вартість незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами. Собівартість приросту кількості сот розраховується за собівартістю топленого кондиційного воску.

Нові бджолині сім'ї оцінюються за реалізаційними цінами. Собівартість одного кілограма бджіл прирівнюється до собівартості 10 кілограмів меду. У бджільництві калькулюється валовий вихід меду, до складу якого входить товарний мед і мед, залишений у вуликах, що розглядається як вартість незавершеного виробництва на кінець календарного року.

Певна частина витрат на утримання бджіл повинна бути віднесена на роботи із запилення сільськогосподарських культур. Тому одним з перших етапів калькулювання собівартості продукції бджільництва медово-запилювального напрямку є розмежування витрат, що відносяться на вироблену продукцію і на запилювальні культури.

У разі використання більшої кількості бджолосімей, ніж передбачено нормами, витрати бджільництва, віднесені на запилювальні культури, не збільшуються.

### ***Визначення собівартості продукції шовківництва.***

Собівартість грени складається з вартості племінних коконів і витрат на приготування грени (без вартості гренажних коконів з метеликами, що не вийшли, оцінених за цінами реалізації).

До собівартості сирих коконів включається вартість грени за собівартістю її приготування або за ціною придбання, витрати на інкубацію грени, вигодовуванню черв'яків і одержанню коконів. Собівартість 1 ц. сирих коконів визначається діленням витрат (без вартості побічної продукції) на масу вирошчених сирих коконів.

***Об'єкти обчислення собівартості в допоміжних виробництвах.*** По автомобільному вантажному транспорту

обчислюють собівартість 10 т/км вантажоперевезень та 1 машино-дня роботи спеціальних автомобілів і автомобілів на перевезенні людей; по грузовому транспорту — одного робочого дня за всіма видами робочої худоби, приплоду і одного кормо-дня; по електропостачанню — 10 кВт/год електроенергії, відпущеної споживачам; по тепlopостачанню — 1 Гкал теплоенергії, доведеної до споживачів; по водопостачанню — 1 м<sup>3</sup> води, яка подається через водопровідну мережу сільськогосподарського підприємства; по газопостачанню — 1 м<sup>3</sup> газу, відпущеного споживачам; по холодильному обладнанню — одного центнеро-дня зберігання.

***Визначення собівартості послуг вантажного автотранспорту.*** Собівартість 10 т/км визначають діленням загальної суми витрат на утримання та експлуатацію вантажного автотранспорту, в тім числі автоцистерн, бензовозів та інших спеціальних машин (за винятком пожежних, тягачів, кранів тощо), на обсяг перевезень у тонно-кілометрах. Витрати на перевезення людей і на роботи спеціальних автомобілів зараховують на відповідні об'єкти пропорційно до кількості виконаних машино-днів.

Перш ніж почати обчислення собівартості 10 т/км, необхідно визначити собівартість одного машино-дня роботи спеціальних автомобілів і автомобілів на перевезенні людей. При цьому із загальної кількості відпрацьованих автотранспортом машино-днів виключають машино-зміни по самообслуговуванню. Суму витрат по автотранспорту ділять на кількість машино-днів, виконаних автотранспортом, у тім числі спеціальними автомобілями. Собівартість одного машино-дня множать на кількість машино-днів, виконаних спеціальним автотранспортом та на перевезенні людей. Одержаний результат виключають з витрат. Суму витрат, що залишилася, ділять на кількість тонно-кілометрів, виконаних вантажним автотранспортом.

**Приклад.** Витрати по автотранспорту становлять 431167,50 грн. Автотранспортом виконано 1437225 т/км, відпрацьовано 11145 машино-днів, у тім числі спеціальними автомобілями — 1609, на перевезенні працівників — 901, на обслуговуванні автотранспорту — 450 машино-днів. Планова собівартість машино-дня дорівнює 0,30 грн.

Із загальної кількості відпрацьованих машино-днів віднімають машино-дні по самообслуговуванню:

$$\frac{431167,50}{(11145 - 450)} = 40,3 \text{ грн.}$$

Із витрат виключаються витрати по спеціальних автомобілях та транспортуванню людей:

$$431167,50 - [40,3 \times (901 + 1609)] = 330014,50 \text{ грн.}$$

Одержану суму ділять на кількість виконаних тонно-кілометрів:

$$330014,50 : 1437225 = 0,23 \text{ грн.}$$

### ***Визначення собівартості послуг гужового транспорту.***

По ньому обчислюють середню собівартість робочого дня коней (волів), приплоду і одного кормо-дня. Собівартість одного кормо-дня визначають діленням суми витрат по утриманню робочої худоби на загальну кількість кормо-днів робочої худоби. Собівартість однієї голови приплоду обчислюють за вартістю 60 кормо-днів утримання дорослих тварин. Собівартість одного робочого дня визначають діленням всієї суми витрат по утриманню робочої худоби (за вирахуванням приплоду, гною, іншої побічної продукції) на кількість робочих днів, за винятком днів по самообслуговуванню. При цьому гній оцінюють за його кількістю і витратами на підстилку та вивезення гною.

Вартість послуг гужового транспорту розподіляють між споживачами (культурами, групами культур, видами і групами тварин та іншими об'єктами) пропорційно до кількості відпрацьованих робочих днів.

**Обчислення собівартості електроенергії.** В електропостачанні визначають собівартість 10 кВт/год. При цьому враховують витрати на електроенергію, одержану від власних електростанцій, а також ту, що надійшла зі сторони. Собівартість 10 кВт/год електроенергії власних електростанцій визначають діленням витрат по їх утриманню та експлуатації на кількість виробленої енергії, за винятком електроенергії, спожитої на власні потреби електростанцій. Електроенергію та витрати по електростанціях (електрогенераторах), змонтованих з доільними, стригальними, зварювальними та іншими агрегатами, у вартість електроенергії не включають, їх зараховують на витрати відповідних галузей і виробництв.

Середню собівартість 10 кВт/год всієї електроенергії обчислюють діленням усіх витрат по електрогосподарству на загальну кількість електроенергії як власного виробництва, так і одержаної зі сторони. Вартість електроенергії зараховують у витрати споживачів пропорційно до кількості відпущених кіловат-годин.

Кількість електроенергії, відпущеної споживачам, визначають за показниками лічильників. За їх відсутності розподіл електроенергії між споживачами можна здійснювати пропорційно до нормативів її витрат.

**Визначення собівартості теплоенергії.** У теплопостачанні собівартість 1 Гкал теплоенергії обчислюють діленням суми витрат по виробництву (купівлі) теплової енергії і доведенню її до споживачів на кількість виробленої енергії в Гкал, за винятком енергії, витраченої на власні потреби теплостанцій. Вартість теплоенергії зараховують на споживачів пропорційно до кількості відпущеної енергії.

**Визначення собівартості води.** У центральному водопостачанні собівартість 1 м<sup>3</sup> води обчислюють за сумою витрат на піднімання, подавання і доведення води до споживачів (у



тім числі витрати на купівлю води при її споживанні з міських водогонів або магістральних державних мереж) і загальною кількістю кубометрів води, поданої через водопровідну мережу сільськогосподарського виробництва.

Витрати по утриманню артезіанських свердловин, водозабірною устаткуванням та водогонів, не пов'язаних із центральною водозабезпечувальною системою, зараховують безпосередньо на витрати відповідного виробництва, яке використовує воду.

**Визначення собівартості газу.** У газопостачанні собівартість 1 м<sup>3</sup> газу обчислюють діленням загальної суми витрат по газозабезпеченню, враховуючи вартість купівлі газу, на загальну кількість кубометрів спожитого газу (магістрального і зрідженого в балонах). Витрати по газопостачанню зараховують на споживачів — пропорційно до кількості відпущених кубічних метрів газу.

**Особливості розподілу затрат машинно-тракторного парку.** Ураховані витрати на оплату праці трактористів-машиністів і вартість використаних пально-мастильних матеріалів щомісяця відносяться на окремі культури і групи культур пропорційно обсягам виконаних робіт.

Затрати на утримання тракторного парку, включаючи орендну плату по орендованих тракторах та іншій сільськогосподарській техніці, розподіляються на сільськогосподарські культури таким чином:

- тракторів пропорційно обсягу виконаних ними для окремих культур (видів культур) або інших об'єктів механізованих робіт (в умовних еталонних гектарах);
- основних засобів спеціального призначення (картопле, бурякозбиральні комбайни та ін.) — безпосередньо на

- собівартість продукції відповідних культур;
- ґрунтообробних машин — пропорційно обробленим площам, зайнятим визначеними культурами;
- сівалок — пропорційно площі посіву культур;
- технічних засобів для збору урожаю — пропорційно зібраній площі визначених культур;
- машин для внесення у ґрунт добрив — пропорційно фізичній масі внесених добрив.

Загальновизнаною обліковою одиницею всіх виконаних машинно-тракторним парком робіт є умовний еталонний гектар. Цей показник розраховується на підставі нормо-змін, для чого кількість виконаних нормо-змін по кожному трактору помножують на його змінну еталонну виробітку. Останню визначають, виходячи з установлених коефіцієнтів перерахунку фізичних тракторів за марками в умовні еталонні.

Усі сільськогосподарські і транспортні роботи, виконані машинно-тракторним парком, виражають в еталонних гектарах.

Одиницею транспортних робіт є тонно-кілометр. Ці роботи також перераховуються в еталонні гектари і в плановій оцінці відносяться на об'єкти обліку. У кінці року загальні затрати на експлуатацію машинно-тракторного парку (за винятком, оплати праці та вартості палива) розподіляють окремо по кожній статті між сільськогосподарськими і транспортними роботами пропорційно обсягу в еталонних гектарах. Ту частину загальних витрат по машинно-тракторному парку, яка відноситься на сільськогосподарські роботи розподіляють по кожній статті окремо між сільськогосподарськими культурами пропорційно встановленій базі за видами машин [73, С. 451-461].

## Контрольні питання

1. Що таке витрати виробництва?
2. Яка відмінність між центрами витрат та відповідальності?
3. Що таке постійні та змінні витрати?
4. Як розраховуються маржинальні витрати?
5. Які моделі обліку витрат застосовуються на практиці?
6. Що таке інтегрована система обліку?
7. В чому особливість переплетеної система обліку?
8. Як обчислюються загальновиробничі витрати?
9. Як формується трансфертна ціна?
10. Що відноситься до незавершеного виробництва?

## Тести для самоконтролю знань

1. Позамовний метод калькуляції полягає в:
  - обліку витрат за конкретним видом продукції, яка замовлена за договором;
  - обліку витрат однорідного виду продукції у великій кількості за окремими періодами;
  - плануванні за нормами витрат в розрізі кожної статті витрат;
  - обліку витрат за фактичними витратами з урахуванням витрат на основну, побічну та супутню продукцію.
2. Метод калькулювання залежить від:
  - усіх галузей господарювання в нашій державі
  - узагальнення і розподілу непрямих витрат
  - типу організації і технології виробництва
  - центрів витрат, доходів і сфер відповідальності
3. Метою центрів витрат та відповідальності є:
  - аналіз причин відхилень від плану виробництва продукції;

- посилення контролю за витратами через встановлення персональної відповідальності менеджерів різних рівнів за витрачанням ресурсів;
  - допомога менеджерам у складанні звітів про виконання бюджетів та оцінці результатів діяльності;
  - групування первинних даних.
4. Що відноситься до економічних елементів операційно-технологічних витрат:
- витрати на оплату праці;
  - матеріальні затрати;
  - інші операційні витрати;
  - відрахування на соціальні заходи;
  - всі відповіді вірні.
5. Різниця між витратами на виробництво і валовими витратами полягає в:
- оцінці результатів діяльності структурних підрозділів при великій різноманітності організаційних форм;
  - вартості придбаних запасів, що знаходить своє відображення у складі валових витрат одразу ж після їх оприбуткування на склад, або за фактом оплати;
  - витраченні сировини на виробництво продукції;
  - тому, що побічна продукція одного виробництва може використовуватися для виробництва основної продукції іншого виробництва.
6. Під обліком часткових витрат розуміють:
- виділення двох автономних систем рахунків відповідно до цілей фінансового і внутрішньогосподарського (управлінського) обліку;
  - поділом на прями (які відносяться безпосередньо на об'єкт калькулювання) та непрямі (які розподіляються між об'єктами калькулювання пропорційно певній базі);
  - важливе методологічне питання організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку з метою ефективного прийняття рішень;

- підхід, коли проводиться підбір окремих елементів витрат, які носять прямий характер та включаються в собівартість окремих видів продукції.

7. В рослинництві загальновиробничі витрати розподіляються до:

- фактичних операційно-технологічних витрат;
- за технологічними періодами;
- за кожен місяць;
- від обсягу виробництва продукції.

8. Трансферні ціни застосовуються:

- при формуванні повної собівартості;
- для здійснення розподілу загальновиробничих витрат на окремі види продукції у відповідності з внутрішньогосподарським нормативом;
- з метою поліпшення економічних зв'язків між підрозділами та фізичними і юридичними особами (підприємцями);
- для дослідження форми зв'язку між обсягами загально-виробничих витрат.

9. Оцінка незавершеного виробництва передбачена за такими варіантами:

- фактична собівартість готової продукції;
- нормативна (планова) виробнича собівартість;
- операційно-технологічна собівартість;
- витрати основного і допоміжного виробництв та обслуговуючих господарств.

10. Незавершене виробництво визначається:

- на початок звітної періоду;
- під час технологічного процесу;
- після закінчення технологічного процесу;
- на кінець звітної періоду.

## Розділ 3

# ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО (УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ У ВИРОБНИЧИХ ПІДРОЗДІЛАХ

### 3.1. Облік витрат у виробничих підрозділах та внутрішньогосподарська звітність

На формування внутрішньогосподарського (управлінського) обліку впливають особливості сільськогосподарського виробництва: сезонність, природно-кліматичні умови, технологія виробництва, організаційно-правова форма господарювання, спеціалізація, система управління економічним механізмом та ін.

Основними вимогами до внутрішньогосподарського (управлінського) обліку повинні бути: об'єктивність, аналітичність та узгодженість. Об'єктивність забезпечує точність і надійність облікової бази, незалежність її від різних впливів чи суб'єктивних підходів. Аналітичність облікової інформації полягає у формуванні її: за об'єктами обліку, за використання фактичними рівнями, за відхиленням від нормативів, за принципами обмежень, за обліком внутрішніх резервів.

Питання методології об'єктів обліку виробничих витрат повинно включати групування витрат за елементами. В сільському господарстві продукція не виробляється, а вирощується, тобто отримується в результаті застосування технологій з метою впливу на живі організми — рослин і тварин. У результаті виробництва сільськогосподарської продукції можуть бути одержані різні її види: основна, побічна та супутня. Об'єктами обліку, планування, аналізу і контролю виробничих витрат в

рослинництві є періоди виконання робіт, технологічні операції, окремі види культур, а також виробничі підрозділи. Враховуючи взаємозв'язок обліку з іншими функціями управління, ці об'єкти повинні бути також в плануванні, аналізі та контролі (рис. 3.1).

У тваринництві об'єктами обліку і аналізу можуть бути технологічні групи тварин, що обліковуються на рахунку 232

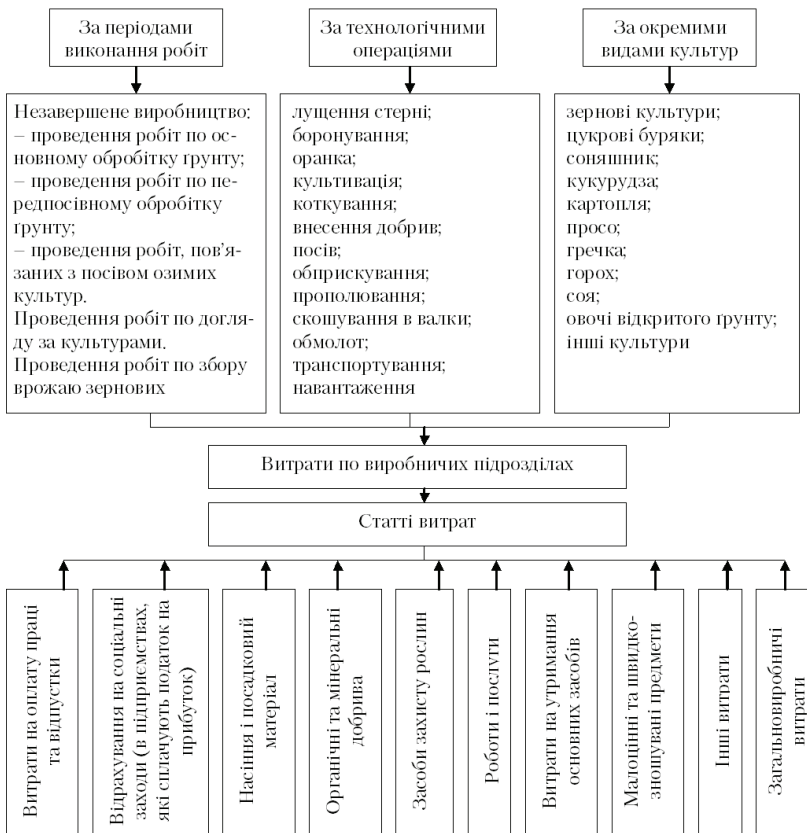
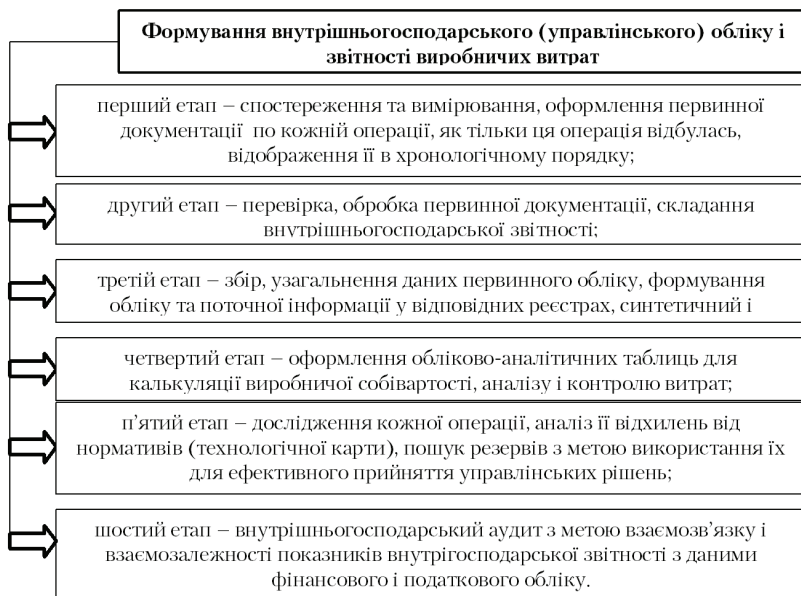


Рис. 3.1. Об'єкти внутрішньогосподарського обліку в рослинництві

«Тваринництво», види тварин, виробничі підрозділи й окремі періоди.

Етапи формування внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і звітності виробничих витрат відображені на рис. 3.2.

Узгодженість інформації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку здійснюється через збір інформації, її обробку, зберігання і подання. За останні роки багато керівників господарюючих суб'єктів усвідомили необхідність «керувати по-новому», вдумливо підходячи до побудови та розвитку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, який забезпечує їх оперативною і об'єктивною інформацією, яка необхідна для прийняття управлінських рішень.



**Рис. 3.2.** Етапи формування внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і звітності виробничих витрат



Внутрішньогосподарський (управлінський) облік є кількісним відображенням і якісною характеристикою господарських процесів з метою контролю за їхнім розвитком і керівництва ними.

У більшості господарюючих суб'єктів облік витрат операційної діяльності ведуть без використання рахунків класу 8 «Витрати за елементами», з застосуванням рахунків класу 9. При цьому ряд витрат, такі як послуги власних допоміжних господарств (автопарк, будівельні бригади, гужовий транспорт та ін.), обліковуються в складі витрат на виробництво окремих видів продукції раз на рік або на квартал, тому їх важко проконтролювати. В даному випадку важливе значення має раціональна побудова облікових реєстрів або накопичуваних відомостей. В аналітичних реєстрах слід виокремити три групи витрат: витрати в розрізі елементів, віднесених на об'єкти калькуляції; витрати, що виникли в результаті перерозподілу обслуговуючих та допоміжних виробництв; загальновиробничі витрати. Облікові реєстри повинні містити інформацію про витрати в розрізі об'єктів обліку за поточний місяць та з початку року і бути деталізовані за елементами витрат (табл. 3.1, 3.2, 3.3, 3.4).

Такі реєстри доцільно вести по кожній галузі в розрізі виробничих підрозділів на кожен вид продукції, робіт та послуг. Зручністю таких реєстрів є те, що наприкінці кожного місяця є можливість одержання інформації про загальний рівень витрат як по галузях виробництва в цілому, так і конкретно по кожному виробничому підрозділу і кожному виду продукції. При цьому дані, що містяться в цих реєстрах і в звітах, надають інформацію про структуру витрат виробництва, оскільки записи ведуться в розрізі номенклатури статей витрат. Така інформація дає можливість здійснювати поточний контроль за діяльністю виробничих підрозділів. З іншого боку, ця інформація надає бухгалтеру-аналітику можливість визначення прогнозованої собівартості на різних стадіях виробництва.

Таблиця 3.1

## ЖУРНАЛ — РЕЄСТР № 10-3

за рахунками 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втраги від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податки на прибуток», 99 «Надзвичайні витрати» аналітичні дані до рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99. 3 кредиту рахунків 90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втраги від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податки на прибуток», 99 «Надзвичайні витрати» в дебет рахунків

№ запису	Дата подання звіту	15 Капітальні інвестиції	23 Виробництво	79 Фінансові результати	80 Матеріальні витрати	81 Витрати на оплату праці	82 Відрахування на соціальні заходи	94 Інші витрати операційної діяльності	97 Інші витрати	11	12	13	14	22	Ра- зом
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10						
	Разом														
	Відмітки														



Таблиця 3.3  
 III. З кредиту рахунку 20, 22, 23, 24, 27, 39, 65, 66, 80, 81, 82, 83, 84 в дебет рахунків

№ запису	Дата подання звіту	13 Знос нео- бо- рог- них акти- вів	14 Довго- стро- кові фінан- сові інвести- ції	15 Капі- тальні інвес- тиції	20 Ви- роб- ничі запа- си	23 Ви- роб- ницт- во	36 Розрахунки з покупцями та замовни- ками, 37 Розрахунки з різними дебіторами, 63 Розрахунки з постачальни- ками та під- рядниками	64 Роз- ра- хунки за по- стра- ху- ван- ням затри- ми плате- жами	65 Роз- ра- хунки за стра- ху- ван- ням	66 Роз- ра- хунки з опла- ти праці	70 До- ходи від ре- ліза- ції	71 Ін- ший опе- ра- цій- ний дохід	Разом									
													№	№	№	№	№	№	№	№	№	№
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	
	Разом																					
	Відмітки																					

Таблиця 3.4

## IV. ВІДОМІСТЬ

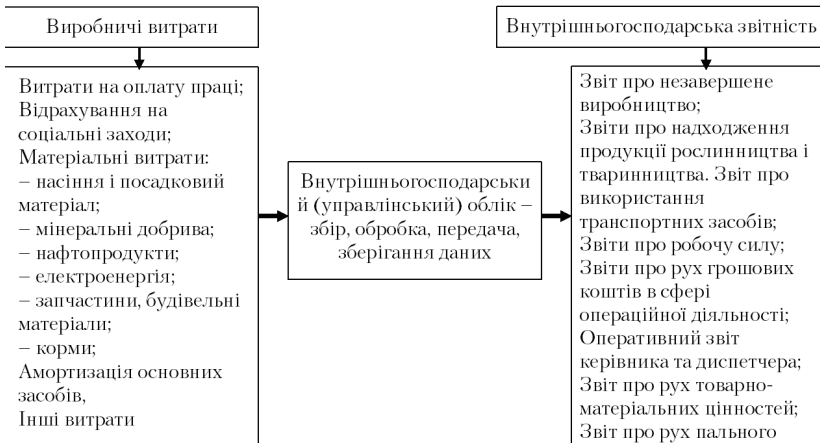
надходження і вибуття товарно-матеріальних цінностей рахунку 20 «Виробничі запаси»

		Дебет рахунку 20										Кредит рахунку 20						Залишок	
№	запису	46	23	63	65	66	71	74	15	23	91	92	93	94	99	16	17		
	Дата обороту запасів																		
1	2																		
	Разом																		
	Відмітки																		

На підставі внутрішньогосподарських звітів аналітик може визначити результати діяльності підрозділів, порівняти ефективність діяльності окремих ферм та бригад і сформулювати базу для прийняття стратегічних управлінських рішень. Особливість внутрішньогосподарської інформації полягає в тому, що записи у реєстрах ведуться помісячно і наростаючим підсумком з початку року.

Первинні документи здаються в бухгалтерію для подальшого обліку і зберігання, а інформація про них залишається на складах і інших місцях зберігання тільки в реєстрах оперативного складського обліку. Після кожної реєстрації даних того або іншого первинного документу розраховується залишок. Взаємозв'язок формування виробничих витрат внутрішньогосподарського (управлінського) обліку і звітності зображено на рис. 3.3 (кожним підприємством формується самостійно).

Результати досліджень свідчать, що в кожному господарстві ведеться своя технологія внутрішньогосподарської звіт-



**Рис. 3.3.** Взаємозв'язок внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та звітності

ності в залежності від запиту керівників і спеціалістів, та необхідності подання внутрігосподарської інформації.

На основі звітів, нагромаджувальних відомостей визначають кореспонденцію рахунків для балансового узагальнення інформації (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

## Кореспонденція рахунків з обліку витрат виробництва

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Нараховано амортизацію основних засобів і нематеріальних активів, що використовуються у виробництві	23 "Виробництво"	13 "Знос основних засобів"
2.	Відпущено зі складу виробничі запаси на потреби виробництва	23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси"
3.	Відпущено МШП у виробництво	23 "Виробництво"	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"
4.	Відображено вартість послуг, наданих допоміжним виробництвом цеху основного виробництва (передача продукції з цеху в цех)	23 "Виробництво"	23 "Виробництво"
5.	Списано на витрати виробництва, втрати від технічно немінучого браку	23 "Виробництво"	24 "Брак у виробництві"
6.	Передано напівфабрикати на подальшу переробку	23 "Виробництво"	25 "Напівфабрикати"
7.	Використано частину готової продукції на потреби виробництва	23 "Виробництво"	26 "Готова продукція"
8.	Оплачено готівкою витрати виробництва	23 "Виробництво"	30 "Каса"
9.	Оплачено з поточного або валютного рахунку, з інших рахунків у банку витрати виробництва	23 "Виробництво"	31 "Рахунки в банках"
10.	Оплачено з підзвітних сум витрати виробництва	23 "Виробництво"	372 "Розрахунки з підзвітними особами"

## Продовження табл. 3.5

1	2	3	4
11.	Списано на собівартість продукції, робіт і послуг суми незадоволених претензій	23 "Виробництво"	374 "Розрахунки за претензіями"
12.	Віднесено на витрати виробництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	23 "Виробництво"	39 "Витрати майбутніх періодів"
13.	Проведено дооцінку незавершеного виробництва	23 "Виробництво"	423 "Дооцінка активів"
14.	Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток працівникам виробництва	23 "Виробництво"	471 "Забезпечення виплат відпусток"
15.	Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва (вода, пара, енергія, зв'язок)	23 "Виробництво"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками"
16.	Нараховано заробітну плату виробничим працівникам і проведені відрахування на соціальне страхування від заробітної плати згідно з чинним законодавством	23 "Виробництво"	66 "Розрахунки з оплати праці", 65 "Розрахунки за страхуванням"
17.	Відображено послуги, призначені для потреб виробництва, надані дочірніми господарствами та внутрішніми підрозділами	23 "Виробництво"	682 "Внутрішні розрахунки", 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки"
18.	Відображено заборгованість перед іншими господарствами за надані ними послуги для потреб виробництва (в т.ч. з оренди транспорту)	23 "Виробництво"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
19.	Оприбутковано лишки незавершеного виробництва, виявлені при інвентаризації в цехах допоміжних виробництв	23 "Виробництво"	71 "Інший операційний дохід"



## Продовження табл. 3.5

1	2	3	4
20.	Включено до собівартості продукції, робіт і послуг відповідну частку загальновиробничих витрат	23 "Виробництво"	91 "Загальновиробничі витрати"
21.	Відображено зарахування на баланс інших необоротних матеріальних активів, виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах	11 "Інші необоротні матеріальні активи"	23 "Виробництво"
22.	Відображено вартість послуг допоміжних виробництв, наданих для капітального будівництва	15 "Капітальні інвестиції"	23 "Виробництво"
23.	Повернено невикористані у виробництві виробничі запаси; відображено вартість зворотніх відходів	20 "Виробничі запаси"	23 "Виробництво"
24.	Оприбутковано виготовлені у допоміжних (підсобних) виробництвах предмети, що відповідають критеріям визнання їх малоцінними та швидкозношуваними	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"	23 "Виробництво"
25.	Відображено втрати від невіправного браку	24 "Брак у виробництві"	23 "Виробництво"
26.	Оприбутковано напівфабрикати власного виробництва	25 "Напівфабрикати"	23 "Виробництво"
27.	Оприбутковано на склад готову продукцію	26 "Готова продукція" або 27	23 "Виробництво"
28.	Включено до суми матеріального збитку, що підлягає відшкочуванню винними особами, частину витрат допоміжних цехів	375 "Розрахунки за відшкочуванням завданих збитків"	23 "Виробництво"
29.	Включено до складу витрат майбутніх періодів відповідну частину витрат виробництва (в галузях з сезонним виробництвом, при освоєнні нових виробництв тощо)	39 "Витрати майбутніх періодів"	23 "Виробництво"

## Продовження табл. 3.5

1	2	3	4
30.	Списано витрати виробництв у частині наданих ними послуг (продукції) дочірнім господарствам і внутрішнім підрозділам	682 "Внутрішні розрахунки", 683 "Внутрішньогосподарські розрахунки"	23 "Виробництво"
31.	Списано на результати діяльності собівартість виконаних робіт або наданих послуг господарствам, які для обліку витрат застосовують лише рахунки класу 8	791 "Результат операційної діяльності"	23 "Виробництво"
32.	Відображено суму уцінки незавершеного виробництва	84 "Інші операційні витрати"	23 "Виробництво"
33.	Відображено (списано) недостачу матеріальних цінностей, які знаходяться в незавершеному виробництві (використовують господарства, що застосовують рахунки класу 9 або одночасно рахунки і класу 8, і класу 9)	84 "Інші операційні витрати"	23 "Виробництво"
34.	Списано на витрати поточного періоду суму витрат оборотних матеріальних активів, які знаходяться у незавершеному виробництві, внаслідок надзвичайних подій господарствами, що не використовують рахунки класу 9	85 "Інші витрати"	23 "Виробництво"
35.	Відображено вартість послуг, наданих стороннім господарствам	903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг"	23 "Виробництво"
36.	Відображено вартість робіт (основного або допоміжного виробництва), пов'язаних з дослідженнями та розробками	941 "Витрати на дослідження і розробки"	23 "Виробництво"

*Продовження табл. 3.5*

1	2	3	4
37.	Відображено собівартість реалізованої частини незавершеного виробництва	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	23 “Виробництво”
38.	Проведено уцінку незавершеного виробництва	946 “Втрати від знецінення запасів”	23 “Виробництво”
39.	Відображено виявлену при інвентаризації недостачу товарно-виробничих запасів у цехах допоміжних виробництв (незавершеного виробництва)	947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	23 “Виробництво”
40.	Списано на збиток втрати незавершеного виробництва внаслідок стихійного лиха, пожеж тощо	99 “Надзвичайні витрати”	23 “Виробництво”

### 3.2. Первинний облік оплати праці у виробничих підрозділах

Первинний облік оплати праці в господарюючих суб'єктах ведеться по кожному виробничому підрозділу в спеціальному таблиці обліку використання робочого часу (форма № 64 — призначена не тільки для обліку використання робочого часу, але і для розрахунку заробітної плати, а форма № 64 а — тільки для обліку робочого часу). Працівникові присвоюється табельний номер, про що проводиться відмітка в трудовій книжці, а в бухгалтерії — на кожного працівника відкривається особовий рахунок.

У будівельних бригадах з дрібносерійним і індивідуальним характером виробництва при разових ремонтних роботах для обліку виробітку використовуються накопичувальні або разові наряди (форми № Т-40, Т-41). Для обліку ручних та кінно-ручних робіт застосовують Обліковий лист праці та ви-

конаних робіт у двох варіантах: перший (ф. № 66) — для бригади або ланки, другий (ф. № 66а) — індивідуальний, на кожного працівника окремо. Обліковий лист тракториста-машиніста (ф. № 67) застосовується для обліку робіт трактористів-машиністів протягом 5, 10, 15 днів, тобто залежно від того, як це передбачено планом документообігу. У ньому відображаються виконані роботи під ту чи іншу культуру, склад агрегату і агротехнічні умови їх виконання. Виконані транспортні роботи тракторами оформляють Дорожнім листом тракториста (ф. № 68). Дорожній лист виписує механік або бригадир кожного дня перед виїздом із гаражу і видає на руки трактористу.

Працівникам тваринництва заробітна плата нараховується в первинному документі «Розрахунок нарахування оплати праці працівникам тваринництва» (ф. № 69). На титульній стороні розрахунку по кожному працівнику вказують його посаду, професію, категорію, табельний номер, відпрацьований час, обсяг одержаної продукції, розцінку і суму нарахованої заробітної плати, на зворотному — кількість відпрацьованих на фермі днів.

Наряди на відрядну (акордну) роботу (форми № 70, 70 а) є основними документами для обліку виконання робіт, їх якості і заробітної плати, що підлягають нарахуванню бригаді або окремому працівнику на ремонтних і будівельних роботах.

Наряди, як правило, виписуються на окремі виробничі процеси, що передбачені нормами, або на комплекс робіт і видаються бригаді або працівнику до початку роботи. При видачі акордного наряду-завдання в нього включаються як основні, так і допоміжні роботи. Останні виділяють в акордному наряді за відповідними кодами витрат.

Первинний облік нарахування заробітної плати водіям та облік перевезення вантажів автомобільним транспортом регулюється Інструкцією про порядок виготовлення, зберігання, застосування єдиної первинної транспортної документації для перевезення вантажів автомобільним транспортом та обліку

транспортної роботи, затвердженої наказом Мінстату України і Мінтрансу України від 07. 08. 1996 р. № 228/253 [84]. Цією Інструкцією затверджені такі форми єдиної первинної транспортної документації: Подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні (ф. № 1 — міжнародна); Подорожній лист вантажного автомобіля (ф. № 2 — діє у межах України).

Нарахування заробітної плати за чергову або навчальну відпустку, а також звільнення з роботи до закінчення місяця оформляється Розрахунком по заробітній платі (оплата праці; ф. № 74), де обчислюється середній заробіток за день, показуються усі види оплати та утримань, а також визначається сума, що належить до виплати [37]. Оплата праці за виконання громадських і державних обов'язків, позапланові нарахування, натуральні видачі та інші виплати, а також утримання із заробітної плати, разові аванси, виплати по виконавчих листах відображають у Відомості інших виплат і утримань (ф. № 74 а). В багатьох сільськогосподарських господарюючих суб'єктах розподіл заробітної плати в бригадах проводиться за тарифними ставками, фактично відпрацьованим часом, а також коефіцієнтом трудової участі (КТУ).

КТУ представляє з собою узагальнюючу кількісну оцінку реального вкладу кожного працівника бригади в результаті її колективної праці в залежності від індивідуальної продуктивності і якості праці.

При визначеності КТУ кожного члена бригади приймається вихідна величина, яка рівна одиниці, а фактична — встановлюється радою бригади, яка може бути більшою або меншою — в залежності від індивідуального вкладу працівника в загальні результати (табл. 3.6).

На основі протоколу рішення ради бригади про присвоєння КТУ і наряду на оплату праці розподіляють відрядний заробіток і всі види колективних премій.

При журнально-ордерній формі обліку нарахування заробітної плати відображають в журналах-ордерах № 10 і 10/1,

Таблиця 3.6

## Показники оцінки особистого трудового вкладу працівника в загальні результати і рекомендовані розміри їх зміни

№ а/п	Найменування показника	Форма, що характеризує стан показника	Встановлена величина підвищення або зниження КТУ
1	2	3	4
1.	Кількість праці: Прямий показник продуктивності праці Обернені показники продуктивності праці	Коефіцієнт виконання норми за зміну (відношення фактично виконаного обсягу робіт за зміну до встановленого за нормою) Висока (в порівнянні з іншими працівниками колективу) продуктивність праці Недостатньо висока продуктивність праці	Від +0,1 до +0,5  Від -0,1 до -0,5 Від +0,1 до +0,3
2.	Складність праці	Робота на потужних тракторах і складних агрегатах Ремонтні роботи Транспортні роботи Оранка, посів і міжрядний обробіток з одночасним внесенням добрив Збір зернових, обробіток посівів гербіцидами і пестицидами Вміння виконати різні роботи, взаємозаміна	-0,3  -0,2  +0,1 +0,3 Від +0,1 до +0,5
3.	Кількість праці: Прямі результативні показники, отримані в результаті замірів Експертна оцінка Передспрямовані показники	За кожен випадок зафіксованого порушення агротехніки Висока якість виконаних робіт Враховуються випадки низької якості роботи Правильність регулювання сільськогосподарських машин і знарядь Неправильність регулювання сільськогосподарських машин і знарядь	Від -0,1 до -0,2 Від +0,1 до +0,5  Від -0,1 до -0,5 Від +0,1 до +0,5  Від -0,1 до -0,5

*Продовження табл. 3.6*

1	2	3	4
4.	Відношення до колективної праці	Впровадження і засвоєння нових, більш удосконалених прийомів в роботі, раціоналізація і новаторство	Від +0,1 до +0,4
		Активне виконання функцій настановлення і передача виробничого досвіду молодим працівникам	Від +0,1 до +0,4
		Виробнича дисципліна зразкова	Від +0,1 до +0,4
		Недбале використання засобів виробництва, пов'язане з виведенням з ладу машин і механізмів, порушення правил техніки безпеки, недостатньо сумлінне відношення до праці, є випадки порушення трудової і технологічної дисципліни	Від -0,3 до -0,5
		Мають місце випадки невиконання розпорядження керівників підрозділу та спеціалістів по виробничій діяльності	Від -0,3 до -0,5

виплати заробітної плати — в журналі-ордері № 1, утримання із заробітної плати податків в бюджет — по виконавчих листах на користь третіх осіб, зарахування в депонент своєчасно не виплаченої заробітної плати — в журналі-ордері № 8.

Форми і системи оплати праці, норми продуктивності, тарифні розряди, розцінки, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород тощо господарство встановлює самостійно з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством та Галузевою угодою, пов'язуючи оплату з кінцевими результатами роботи працівника.

Основними критеріями мотивації та стимулювання праці сільськогосподарських працівників на збиранні врожаю зернових культур є показники своєчасного і якісного його збирання,

рівень досягнутої урожайності, валового збору, виконання сезонної норми та ін.

Особливість встановлення розмірів оплати праці та норм продуктивності на жнивях 2005 р. полягає в тому, що Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про державний бюджет України на 2005 рік» передбачено поетапне (щоквартальне) підвищення розмірів мінімальної заробітної плати. Відповідно у Змінах до Галузевої угоди також встановлено мінімальний гарантований розмір тарифної ставки робітника першого розряду за повністю виконану норму праці (обсяг роботи). Оскільки збирання ранніх зернових культур у південних областях розпочинається у червні, а збирання пізніх зернових та кукурудзи на Україні закінчується у листопаді, підприємствам необхідно розробляти умови оплати праці поквартально з урахуванням поетапного підвищення рівня оплати праці.

У пропонованих рекомендаціях приклади розрахунку принципів нарахування та розмірів оплати праці на збиранні зернових культур наведені з місячної мінімальної заробітної плати — 310 грн та передбаченого до впровадження в сільському господарстві з 1 липня 2005 р. мінімального гарантованого розміру тарифної ставки робітника першого розряду за повністю виконану норму праці — 372 грн. Більш докладний приклад розрахунку оплати праці за місяць відображено в табл. 3.7.

Базою для розрахунків є мінімальні гарантовані розміри годинних тарифних ставок та коефіцієнти міжрозрядних співвідношень, визначені Галузевою угодою.

Враховуючи те, що норми праці на збиранні зернових культур визначені за семигодинну зміну, для розрахунку розцінок визначається тарифна ставка за семигодинну роботу. Наприклад, робота на прямому комбайнуванні зернових, скошуванні у валки, підбиранні й обмолочуванні валків комбайнами тарифікується VI розрядом тарифної ставки тракториста-машиніста



**Таблиця 3.7**  
**Розподіл місячного фонду авансування між працівниками підрозділу з врахуванням встановленого КТУ (липень 2003 р.)**

№ з/п	П. І. Б.	Тарифна ставка, грн	Відпрацьовано за місяць, днів.	Нараховано авансу по встановленому тарифу, грн	Середньо-місячне КТУ	Вироблено умовно виходо – днів	Приходиться на 1 умовний вихід – день	Розмір авансу з врахуванням КТУ, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Аксенов А. И.	6,50	29	188,50	0,80	23,2	7,05	163,48
2	Гришин Н. Н.	6,50	22	143,00	0,80	17,6	7,05	124,02
3	Ляхін Е. С.	6,50	27	175,50	1,23	33,2	7,05	234,01
4	Калашников А.Н.	6,50	27	175,50	0,69	18,6	7,05	131,28
5	Ломакін І. Б.	6,50	28	182,00	1,19	33,3	7,05	234,79
6	Логінов А. І.	6,50	26	169,00	1,30	33,8	7,05	238,17
7	Петриков В. П.	6,50	30	195,00	1,08	32,4	7,05	228,31
8	Соломагін А. В.	6,50	29	188,50	0,78	22,6	7,05	159,40
9	Соломагін Н. А.	6,50	24	156,00	0,89	21,4	7,05	150,51
10	Худін В. Т.	6,50	25	162,50	0,75	18,8	7,05	132,12
11	Шприков А. В.	6,50	27	175,50	0,77	20,8	7,05	146,50
12	Шпихунов В. Ф.	6,50	26	169,00	0,75	19,5	7,05	137,41
	Підсумково	х	320	2080,00	0,92	295,2	х	2080,00

за виконану нормозміну, яка складає:  $5,18 \text{ грн.} \times 7 \text{ год} = 36,26 \text{ грн.}$ ; скошуванні у валки зернових, зернобобових, олійних та інших культур жнивваркою з шириною захвату до 6 м — V розрядом тарифної ставки тракториста-машиніста  $4,46 \text{ грн.} \times 7 \text{ год} = 31,22 \text{ грн.}$  понад 6 м — VI розрядом відповідно 36,26 грн.

Тарифікація механізованих робіт у сільському господарстві, норми продуктивності та витрати палива на збиранні урожаю сільськогосподарських культур містяться у збірнику «Механізовані польові роботи», підготовленому і виданому Міністерством сільського господарства і продовольства України та Українською центральною нормативно-дослідною станцією по праці в 1996 р.

Оплату праці трактористів-машиністів, зайнятих на відвезенні соломи, і водіїв на відвезенні зерна від комбайна рекомендується провадити в розмірі 80% від середньої оплати комбайнерів, яких обслуговують зазначені працівники.

Трактористам-машиністам, яким атестаційною комісією господарюючого суб'єкта присвоєно I та II класи, відповідно до Галузевої угоди щомісячно при нарахуванні заробітної плати до заробітку на механізованих роботах, які оплачуються по тарифних ставках трактористів-машиністів, нараховується надбавка: трактористам-машиністам I класу — 20%, II класу — 10%.

Ефективність роботи на збиранні зернових культур значною мірою залежить від додаткового матеріального стимулювання. Крім зазначеної оплати господарюючий суб'єкт відповідно до умов колективного договору встановлює інші види додаткової оплати. Зокрема, ефективним видом матеріального стимулювання є встановлення додаткової оплати за перевиконання змінних норм продуктивності або сезонних завдань. Окремі господарства роботу, яка виконується якісно та у визначені строки понад установлену змінну норму, оплачують за подвійними або іншими підвищеними розцінками.

При скороченій журнально-ордерній формі облік ведеться в журналі-ордері № 05. При спрощеній формі у малих госпо-

даруючих суб'єктах облік ведеться в відомостях № В-8, В-3, В-5. Сутність журнально-ордерної форми обліку заключається у впровадженні журналів-ордерів і допоміжних відомостей, які являються основними обліковими реєстрами. Всі журнали-ордери побудовані так, що в них поступово накопичуються і підраховуються дані для перенесення їх в звітні форми. Реєстрація окремих операцій здійснюється в журналі-ордері в звітному періоді, а реєстрація масових документів попередньо групується і накопичується в хронологічному порядку в відомостях, підсумкові дані переносяться в журнали-ордери [37]. При визначенні оборотних активів, їх класифікаційних ознак, методики оцінки їх вартості під час зарахування на баланс застосовують загальноприйняті діючі методики. У разі будь-якого вибуття оборотних активів за журнально-ордерною формою ведення обліку та їх оцінка здійснюються за одним з методів, встановлених національними стандартами бухгалтерського обліку.

Синтетичний облік ведуть у Журналі-ордері № 9 та № 10.1. Грошові рахунки обліковуються за допомогою Плану рахунків, виходячи з конкретних цілей. Особливістю обліку коштів є застосування субрахунків для відображення отриманих коштів та понесених витрат. Іншою суттєвою відмінністю є те, що у синтетичних реєстрах за журнально-ордерною формою коштів розмежовуються за видом у журналі-ордері № 1 та № 2. Відображення в обліку розрахунків по довгострокових та короткострокових зобов'язаннях, з оплати праці, по страхуванню, по податках і платежах з дебіторами та кредиторами відбуваються згідно з загальними принципами ведення бухгалтерського обліку. Відмінність полягає лише у застосуванні синтетичних рахунків в журналах-ордерах № 4, №6, № 7, № 8 та № 10.2.

Незалежно від режиму роботи повинен бути організований аналогічно до табельного обліку робочого часу табель обліку трудового вкладу працівників кожної спеціальності в

кожному народному господарстві, де вказуються такі показники: відпрацьовано часу кожним працівником, коефіцієнт використання робочого часу, коефіцієнт якості, складність робіт, відношення до праці, КТУ. В табл. 3.8 запропонований приклад таблиця обліку трудового вкладу механізаторів.

Табель — це первинний документ з обліку відпрацьованого часу. Він складається в одному примірнику керівниками підрозділу, спеціалістами або іншими обліковими працівниками, яким доручено вести табельний облік, і таблиця обліку трудового вкладу з підрозділу подається до бухгалтерії у встановлені господарством терміни. Мета таблиця обліку трудового вкладу — підсилити контроль за діями працівників господарства. Первинними документами з обліку виробітку є рапорти або відомості виробітку бригад.

Під час здійснення своєї діяльності визначають власні витрати і доходи в журналах-ордерах № 11 та № 15 з метою формування прибутку. Первинний облік руху основних засобів ведеться в журналі-ордері №13, а при скороченій журнально-ордерній формі — в журналі-ордері № 04. При спрощеній формі ведення обліку наявності та руху основних засобів та нарахування амортизаційних відрахувань ведуть в «Акті інвентаризації та переоцінки» (ф. Інв. 1). Порядок обліку ремонтів основних засобів, що виконуються іншими підрядниками, ведеться на основі договорів або нарядів-замовлень і оформляється накладною за формою № ОС — 1 «Накладна на переміщення основних засобів». Обладнання, що здане в ремонт, обліковується на балансі підприємства. По мірі закінчення ремонту підрядник письмово повідомляє про це замовника. Прийом закінченого ремонту обладнання проводиться за актом форми № ОС-2 «Акт приймання-здачі відремонтованих об'єктів».

Таблиця 3.8

Табель обліку трудового вкладу механізаторів за червень 2004 р.

№ з/п	П. І. Б. механізатора	Показник	Відпрацьовано, годин				Підсумково за місяць	В середньому за місяць	Роамір авансу з врах. КТУ, грн	Надбавка за класність, грн	Сума до видачі, грн
			1	2	3 і ін.	31					
1.	Логінов А. І.	Відпрацьовано часу	7	7	7	7	26 дн.				
		Коефіцієнт використання робочого часу	1,1	1,3	0,8	1,0	32,5	1,25			
		Коефіцієнт якості	1,2	0,8	1,2	0,9	28,6	1,1			
		Складність робіт	0,9	0,9	0,9	1,2	23,4	0,9			
		Відношення до праці КТУ	1,15	1,0	1,2	0,8	27,3	1,05			
		КТУ	1,37	0,94	1,04	0,86	33,8	1,30	238,17	23,82	261,99
2.	Шипкунов І. І.	Відпрацьовано часу	7	7	7	7	26 дн.				
		Коефіцієнт використання робочого часу	1,0	1,0	0,9	1,2	32,5	1,25			
		Коефіцієнт якості	1,1	0,85	0,9	1,0	21,6	1,83			
		Складність робіт	1,0	1,0	1,0	0,9	26,0	1,0			
		Відношення до праці КТУ	1,0	0,9	0,9	1,0	18,7	0,72			
		КТУ	1,1	0,84	0,73	1,1	19,5	0,75	137,41	13,74	151,15

### **3.3. Оперативний облік виробничих запасів**

Порядок оформлення первинної документації по виробничих запасах залежить від виду матеріалів і джерел їх надходження. Матеріальні запаси оформляються рахунками-фактурами, платіжними дорученнями, накладними, товарно-транспортними накладними, податковими накладними та ін. Внутрішнє переміщення матеріальних цінностей здійснюється на основі накладних, які оформляються в двох примірниках. В міру надходжень документів від керівників підрозділів складається реєстр на здачу документів і передається в бухгалтерію в одному примірнику з первинними документами [117].

Видача і використання виробничих запасів та списання їх на витрати виробництва оформляють такими документами: накладними, чеками та лімітно-забірними картками, платіжними вимогами-дорученнями.

Виробничі витрати включають також витрати по транспортуванню, націнку, комісійний збір, митні збори, природні втрати в дорозі, витрати по страхуванню вантажів та ін. Дані витрати залежать від партії вантажу, зміни місцезнаходження постачальників, видів використаного транспорту, способу навантаження й інших факторів.

При виписці платіжних документів вказується сума податку на додану вартість (ПДВ), яка в вартість матеріалу не входить, а записується окремо сумою. На наш погляд, податкова накладна (не зареєстрований платник податку на додану вартість) може не оформлятись, так як в даному випадку існує дублювання трьох первинних документів.

Матеріальні цінності, які надійшли від постачальників, оформляються прибутковими ордерами, що виписуються на кожен номенклатурний номер та партію матеріалів, а ті, які надійшли через підзвітних осіб — оформляються рахунками, товарними чеками, фіскальними чеками, що прикладають до звіту про витрати коштів на відрядження та з підзвітних сум.

Завідуючий складом обліковує надходження товарів в книгах (карточках) складського обліку.

Переміщення матеріальних цінностей зі складу на виробництво завідуючими складами оформляються вимогами, де записується найменування матеріалу, порядковий номер, партія та кількість. Первинні документи, призначені для обліку руху запасів у процесі виробництва, містять лише кількісні дані. Оприбутковуються запаси за тією вартістю, за якою їх отримано з врахуванням витрат на доставку (первісна вартість) на рахунку 20 «Виробничі запаси». Методи оцінки запасів викладено у П(С)БО 9 «Запаси», затвердженого наказом Міністра фінансів України від 30.11.2000 р. із змінами і доповненнями № 304 [6].

Одним з важливих питань в процесі надходження матеріальних цінностей є їх оцінка. Оцінка матеріальних цінностей найчастіше здійснюється за ринковими, договірними цінами, за фактичною або плановою (нормативною) собівартістю (коригування проводиться в кінці року).

Основні методи списання запасів в більшості господарств є:

- ♦ за собівартістю перших за часом надходження запасів (ФІФО) — оцінка запасів ґрунтується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили, тобто одиниці запасів, які надійшли (придбані, вироблені) першими, відпускаються (продаються) також першими;
- ♦ за собівартістю останніх за часом надходження запасів (ЛІФО) — оцінка запасів заснована на припущенні, що запаси використовуються у послідовності щодо надходження запасів, тобто одиниці запасів, які надійшли (придбані, вироблені) останніми, відпускаються (продаються) першими;
- ♦ за фактичною собівартістю кожної одиниці закуплених запасів на день їх придбання.

Завідуючі складами на кожний вид матеріалів присвоюють номенклатурний номер, який повторюється у всіх первинних

документах, що відображають рух цього виду. Складський облік ведуть в книгах та картках складського обліку. В реєстрах складського обліку відображаються дані по кожному первинному документу. В міру надходження документів керівники підрозділів, завідуючі складами складають реєстр на їх здачу і передають в одному примірнику в бухгалтерію разом з первинними документами. Прогресивним з точки зору скорочення трудомісткості обліку є спосіб оформлення відпуску матеріалів безпосередньо в картках складського обліку. При цьому отримувач розписується в карточці складського обліку матеріалів, в якій передбачена спеціальна графа для проставлення коду виробничих витрат. Таким чином, картка складського обліку є одночасно виправдовуючим документом, в даному випадку виключається можливість несвоєчасності записів в ній, посилюється контроль за витратами матеріальних цінностей. Проте цей спосіб не використовується. Списання запасів оформляються відповідними актами на списання насіння, добрив, засобів захисту рослин, кормів та ін.

Облік одержаної продукції має свою специфіку. Так, наприклад, для обліку урожаю зернових культур застосовують путівки на вивезення продукції з поля. До початку збирання бухгалтерія видає кожному комбайнеру потрібну кількість бланків путівок. Комбайнер на кожне відправлення зерна від комбайна виписує путівку в 3-х примірниках, де зазначає своє прізвище, ім'я та по батькові, номер відділу, куди відправлено зерно, назву продукції і сорт, номер поля і автомобіля, прізвище водія і бункерну масу зерна. Зерно, що надійшло від комбайнера на тік або до комори, вагар повинен обов'язково зважувати і передавати 2-й і 3-й примірник путівки завідувачу током (комірникові), який залишає у себе для звіту третій примірник, а другий повертає водієві. На підставі цих документів проводять відповідні записи в бухгалтерських реєстрах. Після цього талони можуть бути видані під звіт комбайнерам і водіям для повторного використання. Зерно, яке надійшло від ком-



байнів на тік, в більшості випадків вимагає додаткового сортування та сушіння. Роботи, пов'язані з очищенням зерна, оформляють Актом на сортування і сушіння продукції рослинництва, який складають в одному примірнику на кожну партію продукції в присутності агронома. Підписує його завідувач току, бригадир, вагар, та агроном. Акт є підставою для оприбуткування очищеного зерна за культурами та сортами, а також відходів, придатних для використання та списання відходів, які не можна використати, і втрат від усування зерна. Зерно або насіння олійних культур і трав, що відправляють на приймальні або заготівельні пункти, оформляється товарно-транспортною накладною, яка складається в трьох (чотирьох) примірниках. Якщо сортове насіння відправляється на хлібоприймальний пункт, крім Товарно-транспортних накладних агрономом обов'язково виписується Сортове свідоцтво.

У результаті досліджень виявлено недосконалість первинного обліку при оприбуткуванні сільськогосподарської продукції через відсутність реквізитів, що характеризують якісні параметри продукції у реєстрах або відомостях чи то у товарно-транспортних накладних, податкових накладних, накладних. Це в свою чергу призводить до втрати коштів при здачі продукції переробникам. Рекомендується доповнити у цих первинних документах реквізити якісних параметрів продукції, зокрема, сортність, вміст цукру, крохмалю, клейковини, кислотності, білка, жиру тощо з метою визначення справедливої вартості за вироблену продукцію та отримання відповідного доходу товаровиробниками (рис. 3.4, 3.5).

Облік продукції овочівництва, садівництва, картоплі та баштанних культур ведеться у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції, який щоденно складає бригадир в одному примірнику на всю бригаду.

Корми, зготовані тваринам внаслідок випасу, в бухгалтерських реєстрах не оприбутковуються. Кількість зготованих у такий спосіб кормів визначає агрономічна та зоотехнічна

1-й ес. - вантажодправнику  
 2-й ес. - вантажодержувачу  
 3-й ес. - автопідприємству  
 4-й ес. - автопідприємству

Спеціалізована форма № 1-сг (зерно)

**ТОВАРНО-ТРАНСПОРТНА НАКЛАДНА № \_\_\_\_\_**

Автомобіль \_\_\_\_\_ марка, держ. номер \_\_\_\_\_  
 Автопідприємство \_\_\_\_\_ найменування \_\_\_\_\_  
 Вид перевезення \_\_\_\_\_ код \_\_\_\_\_  
 Водій \_\_\_\_\_ Прізвище, ім'я, по батькові \_\_\_\_\_ код \_\_\_\_\_  
 Вантажодправник \_\_\_\_\_ найменування \_\_\_\_\_ код \_\_\_\_\_  
 Вантажодержувач \_\_\_\_\_ Сільськогосподарське підприємство \_\_\_\_\_ код \_\_\_\_\_  
 Пункт навантаження \_\_\_\_\_ Відділення (цех) \_\_\_\_\_ код \_\_\_\_\_  
 бригада, ланка, код \_\_\_\_\_  
 Вантажодпримувач \_\_\_\_\_ найменування \_\_\_\_\_  
 Пункт навантаження \_\_\_\_\_ адреса \_\_\_\_\_  
 Свідство про вантаж \_\_\_\_\_ номер, держ. № \_\_\_\_\_  
 Код обліку операції \_\_\_\_\_ Код (дебет) \_\_\_\_\_  
 Код (кредит) \_\_\_\_\_  
 Вид продукції \_\_\_\_\_ найменування зерно/важ: культура \_\_\_\_\_  
 Сорту \_\_\_\_\_  
 гар. № \_\_\_\_\_  
 маршрут № \_\_\_\_\_  
 Код (кредит) \_\_\_\_\_

Клас \_\_\_\_\_  
 Тип зерна \_\_\_\_\_  
 Сніжка продукції за параметрами якості згідно вимог ДСТУ 3769-98:  
 Засиченість, % \_\_\_\_\_  
 Вологість, % \_\_\_\_\_

Операція	Вид пакування	Кількість місць	Код вантажу	брутто	Маса, кг тара	нетто	Ціна, грн	Сума, грн.
Прійнято								
Надбавки								
Сума до оплати								
							Код (дебет)	
							Код (кредит)	

Відпуск/дозволив \_\_\_\_\_ посідач, підпис \_\_\_\_\_  
 масою нетто \_\_\_\_\_ прописом \_\_\_\_\_  
 Продукцію до перевезення: (кількість місць) \_\_\_\_\_ прописом \_\_\_\_\_

Здав \_\_\_\_\_ посада, підпис \_\_\_\_\_ Приймав \_\_\_\_\_

Додаток \_\_\_\_\_

Продукцію по масі якості і асортименту \_\_\_\_\_ свідоцтво, паспорт, сертифікати і ін. \_\_\_\_\_

Група \_\_\_\_\_ В ваговому журналі записано під № \_\_\_\_\_ підпис \_\_\_\_\_

Спосіб визначення маси: \_\_\_\_\_ при прийманні \_\_\_\_\_ посада, підпис \_\_\_\_\_ при здачі \_\_\_\_\_

Операція	Виконавець (АТП, відправник, стримувач)	Спосіб Навантажувально-розвантажувальні роботи		Час, год., хв.	Додаткові операції
		ручн., мех	код		
Навантаження					простий
Розвантаження					
Операція	Підпис відповідальної особи	Транспортні послуги			
Навантаження		Відмітка про складений акт			
Розвантаження					

Інші свідчення (заповнюється автопідприємством)

всього	Відстань перевезення по групу дорог, км	Код експ.	За транспортні послуги воддю
	I гр.	II гр.	з клієнта
	III гр.		
Поправочний коефіцієнт			
Розцінка воддю	Штраф	Розрахунок вартості виконано	Недвант. авт. приці.
		Розцінка	
За спеціальне транспортуван.	Навантажувальні та відвантаж. роботи	Надформативні простот розвантаж.	Знижок за простот простотів
		навантаж.	Інші доплати
			Всього

Таксовик: \_\_\_\_\_ Таксувальник: \_\_\_\_\_

Рис. 3.5. Товарно-транспортна накладна



служба шляхом зважування зеленої маси з контрольних ділянок. На кожний вид заготовлених і прийнятих кормів комісія складає Акт приймання грубих і соковитих кормів в двох примірниках. Крім акта комісія складає схему ділянок з позначенням розташування скирт, стогів, бургтів, траншей і т.ін. В кожну скирту, стіг, бургт закладають дерев'яну дощечку, на якій зазначають номер стогу, бурта, траншеї, час укладання, обсяг в кубометрах, масу заготовлених кормів. 1-й примірник акта передають в бухгалтерію, 2-й разом із схемою ділянок розташування кормів вручається керівнику підрозділу.

Відпускання кормів зі складу або інших місць зберігання для годівлі тварин відбувається за Відомістю витрат кормів, яку виписує бухгалтерія на кожну групу тварин на підставі раціонів годівлі, складених зоотехніком, а 2-й примірник передається одержувачу кормів. У відомості витрати кормів ведуть щоденний облік поголів'я і кількості витрачених кормів, які в кінці місяця перераховують на кормові одиниці. Після затвердження Відомості витрат кормів керівником 1-й примірник з підписом одержувача кормів служить підставою для списання їх з підзвіту матеріально відповідальної особи. 2-й примірник з підписом особи, яка відпустила корми, використовується як документ для списання вартості витрачених кормів на затрати виробництва. Цей облік ведуть у Журналі обліку затрат кормів. Всі документи про рух кормів після перевірки і запису їх даних в Книгах складського обліку і Журналі обліку затрат кормів передають в бухгалтерію.

Основним первинним документом по обліку надходження молока є Журнал обліку надою молока, який ведеться завідувачем ферми, бригадиром, майстром машинного доїння або старшою дояркою. В ньому по кожній доярці щоденно записується кількість корів, що доються, кількість надоєного молока вранці, вдень, увечері. Завідувач ферми або інша посадова особа, яка має доручення від керівника або структурного підрозділу щоденно визначають процент жиру в молоці по кожній групі корів

і перераховує прийняте молоко в одновідсоткове і стандартне. Для обліку щоденного надходження і витрачання молока протягом місяця на кожній фермі ведеться Відомість руху молока.

По завершенні звітнього періоду один примірник Відомості руху молока разом з Журналом надою молока по надходженню, Лімітно-забірними картками, Товарно-транспортними накладними та іншими документами по витрачання молока надається в бухгалтерію. Другий примірник Відомості руху молока служить підставою для оприбуткування і списання витраченого молока в Книзі складського обліку.

Основним первинним документом по обліку надходження вовни являється Акт настригу і приймання вовни. Акт складається зоотехніком з участю старшого чабана і завідувача пункту стрижки овець на підставі Щоденника надходження та відправки вовни на заготівельні пункти. Акт настригу і приймання вовни складають у трьох примірниках, з яких перший є підставою для оприбуткування вовни на складі, другий примірник залишається у бригадира, а третій передають зоотехніку для складання заключного звіту про стриження овець.

Прийняту від стригалів вовну після визначення її класності пакують у тюки і записують в Покіпний опис на шерсть, відправлену вовну оформляють товарно-транспортною накладною.

Оприбуткування зібраних яєць на птахофермі проводять на підставі Щоденника надходження сільськогосподарської продукції, де щоденно записується кількість несучок на фермі, кількість зібраних яєць (цілих і битих), а також кількість яєць від молодняку курей. Облік надходження яєць ведеться в Картці обліку руху дорослої птиці, в якій щоденно відображається і фактичний збір яєць. Щоденно зібрані яйця здають за Накладними (внутрішньогосподарського призначення) на яйцесклад, де їх сортують відповідно до затверджених стандартів за якістю і категоріями. Результати сортування яєць оформляються Актом на сортування яєць цеху інкубації (для спеціалізованих

господарств). Відсортовані яйця, які непридатні для інкубації, здають на склад за Накладною з поміткою «Брак від інкубації». Партії яєць, що закладені в інкубатор, присвоюється порядковий номер, який зберігається за цією партією до кінця інкубації і після виведення курчат до 150-денного віку. Щоденно під час інкубації або періодично у встановлені строки начальник цеху на підставі документів (накладних, актів про рух і сортування яєць та інших) складає і надає в бухгалтерію звіт про процес інкубації. На складі (в конторі) облік руху яєць ведуть в Книзі складського обліку за видами і категоріями.

Облік меду і воску та іншої продукції бджільництва веде завідувач пасіки у щоденнику надходження сільськогосподарської продукції. Мед викачують із сот у присутності комісії, призначеної керівником господарюючого суб'єкта.

Для обліку виловленої у ставку риби, одержаної вовни-линьки на фермах та іншої продукції тваринництва також використовують Щоденник надходження сільськогосподарської продукції. Якщо окремі види продукції потрібно додатково очищати або переробляти, то ці операції оформляють окремим актом, але до щоденника слід включати всю продукцію, одержану до її очищення і переробки.

Облік загальновиробничих витрат ведуть по кожному підрозділу, окремо за прийнятою номенклатурою статей у відомості № 12. Місячні підсумки відомостей переносять до журналу-ордера № 10.

Облік прямих виробничих витрат відображаються на рахунку 23 — «Виробництво», а на рахунку 91 ведуть облік по загальновиробничих витратах, які наприкінці звітного періоду списуються на рахунок 23 — «Виробництво» і розподіляються між об'єктами калькулювання. Наприклад, в 24 господарствах відповідно до заробітної плати. Таку методику не можна назвати обґрунтованою, оскільки найбільша сума загальновиробничих витрат буде віднесена на виробничі витрати, пов'язані з ручною працею.

## Контрольні питання

1. Назвіть етапи організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.
2. Що являють собою облікові реєстри та відомості?
3. Що таке КТУ (коефіцієнт трудової участі)?
4. Як здійснюється первинний облік оплати праці?
5. Який порядок оформлення первинної документації по виробничих запасах?
6. Які існують основні методи списання запасів?
7. Яке відображення в первинних документах, реєстрах та відомостях знаходять якісні параметри сільськогосподарської продукції?
8. Як здійснюється облік витрат у малих (приватних) суб'єктах господарювання?

## Тести для самоконтролю знань

1. Питання методології об'єктів обліку виробничих витрат повинно включати групування витрат за:
  - елементами;
  - статтями;
  - операційними періодами;
  - технологічними процесами.
2. КТУ являє собою:
  - оплату праці за виконання громадських і державних обов'язків;
  - узагальнюючу кількісну оцінку реального вкладу кожного працівника бригади;
  - середній заробіток за день разом з усіма видами оплати та утримань;
  - особливість встановлення розмірів оплати праці та норм продуктивності.



3. Відрядний заробіток і всі види колективних премій розподіляють на основі:

- протоколу рішення ради бригади про присвоєння КТУ;
- галузевої угоди;
- журнально-ордерної форми обліку;
- наряду на оплату праці.

4. Видача і використання виробничих запасів та списання їх на витрати виробництва оформляють:

- платіжними дорученнями;
- накладними;
- чеками;
- всі відповіді правильні.

5. Оцінка матеріальних цінностей не здійснюється по:

- ринкових цінах;
- договірних цінах;
- по виробничій собівартості;
- по фактичній або плановій (нормативній) собівартості.

6. Облік прямих виробничих витрат відображається на рахунку:

- 91 «Загальновиробничі витрати»;
- 23 «Виробництво»;
- класу 8 «Витрати за елементами»;
- класу 9 «Витрати діяльності».

7. Списання на витрати виробництва вартості запасів, сплаченої постачальникам, має таку кореспонденцію рахунків:

- Дт 20 — Кт 63;
- Дт 23 — Кт 63;
- Дт 80 — Кт 63;
- Дт 23 — Кт 20.

8. Формуючи первісну вартість запасів, транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) мають бути віднесені до вартості:

- готової продукції;
- матеріалів;
- послуг за перевезення;
- т/км.

## Розділ 4

# ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ В УМОВАХ ГОСПОДАРСЬКОГО РОЗРАХУНКУ І ЧЕКОВОЇ ФОРМИ КОНТРОЛЮ

### 4.1. Принципи організації внутрішньогосподарського розрахунку

З метою ефективної організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в умовах господарського розрахунку можна виділити основні принципи:

- ◆ підрозділи здійснюють виробничу діяльність на основі річного внутрішньогосподарського завдання, або договору, в якому визначається виробниче завдання і нормативні витрати на виробництво, затверджені керівником;
- ◆ продукція, вироблена у внутрігосподарському підрозділі, надходить в розпорядження господарюючого суб'єкта, а потім використовується за розпорядженням його керівника;
- ◆ управлінський персонал бере на себе функції матеріально-технічного постачання і забезпечення, планування, обліку і аналізу, реалізації продукції і використання грошових коштів;
- ◆ взаємовідносини між управлінським персоналом і виробничими підрозділами за отримані насіння, корми, пальне і мастила й інші матеріали, нараховану оплату праці працівникам підрозділів, відрахування на соціальні заходи і т.ін., за вироблену у внутрішньогосподарських підрозділах і здану на склад продукцію, а також взаємовідносини між підрозділами за надані послуги оформляють внутрішньогосподарськими розрахунковими чеками [87].

В господарствах, де зберігся внутрішньогосподарський розрахунок, на підставі річного плану фінансово-економічний відділ доводить завдання до всіх підрозділів по обсягу виробництва продукції (товарів, робіт, послуг) і ліміту виробничих витрат на рік з розподілом на квартали, місяці.

Завдання по виробництву продукції (товарів, робіт, послуг) доводиться в натуральних (центнерах, тонах, тонно-кілометрах і т.ін.) й у вартісних показниках:

а) основна продукція рослинництва і тваринництва — оцінюються за операційно-технологічною або за плановою (нормативною) виробничою собівартістю;

б) побічна продукція рослинництва і тваринництва — за нормативними витратами, за собівартістю основної продукції, перерахованої за відповідними коефіцієнтами, та за реалізаційними цінами;

в) продукція, роботи і послуги промислових і допоміжних виробництв — за виробничою плановою (нормативною) собівартістю;

г) роботи тракторного парку — за виробничою плановою (нормативною) собівартістю умовного еталонного гектара.

Ліміт виробничих затрат визначається за такими елементами:

а) у рослинництві — оплата праці з відрахуваннями на соціальні заходи, насіння, добрива, засоби захисту рослин, послуги машинно-тракторного парку та автопарку, електроенергія, амортизація, інші витрати;

б) у тваринництві — оплата праці з відрахуванням на соціальні заходи, корми, ветпрепарати, підстилку, послуги машинно-тракторного парку та автопарку, електроенергію, водопостачання, амортизацію та інші витрати;

в) у промислових підрозділах — оплата праці з відрахуванням на соціальні заходи, сировину і матеріали, пальне і мастила, амортизацію, електроенергію, водопостачання, інші витрати.

Завдання по виробництву продукції і сумі витрат в цілому і окремо по кожному виробничому підрозділу розробляються

під керівництвом керівника та начальника фінансово-економічного відділу при обов'язковій участі керівників підрозділів та головних спеціалістів.

Спочатку проводиться аналіз виробничо-фінансової діяльності суб'єкта господарювання і його підрозділів за певний період. На підставі виробничої програми всього господарюючого суб'єкта визначається виробнича програма кожного виробничого підрозділу і ліміти виробничих витрат. В рослинництві визначають площі посіву сільськогосподарських культур, планову урожайність і валові збори основної і побічної продукції; в тваринництві — середньорічне поголів'я тварин, їх продуктивність і вихід продукції по всіх видах і групах тварин (табл. 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6, 4.7, 4.8, 4.9, 4.10, 4.11, 4.12).

Розрахунок ліміту виробничих витрат в окремих господарствах здійснюється кількома способами.

Перший — по кожному виду продукції складаються технологічні карти, за допомогою яких розраховується ліміт витрат за підрозділом. У теперішніх умовах практично відсутні технологічні карти, хоча методика складання їх є.

Другий — по укрупнених нормативах за кожним виробничим підрозділом. Основні статті в рослинництві плануються на: оплату праці з відрахуванням на соціальні заходи, за діючими тарифними ставками і нормами, враховуючи форми і системи матеріального стимулювання; насіння — по фактичній собівартості за попередній період, добрива, нафтопродукти, засоби захисту рослин, ветеринарні препарати, запасні частини, малоцінний інвентар — за покупними цінами, послуги машинно-тракторного парку і автотранспорту — за фактичною собівартістю т/км, ум/га попереднього періоду; в тваринництві — корми, підстилка — за фактичною собівартістю попереднього періоду. Амортизація нараховується за вибраною в господарстві методикою. Після цього операційно-технологічні витрати підсумовують і в даному випадку можна встановлювати ліміт витрат на одиницю виконаної роботи або виробленої

продукції. В деяких господарствах на суму операційно-технологічних витрат нараховують до 5% загальновиробничих витрат в рослинництві і 10% — в тваринництві, а в кінці року проводять коригування цих витрат.

На підставі визначених лімітів розраховують нормативи витрат в розрахунку на 1 га по кожній культурі і на 1 ц запланованого виробництва продукції на основі діючої технології виробництва з урахуванням її удосконалення. Аналогічно розраховують нормативні витрати по догляду на голову всіх груп тварин і на 1 ц продукції. По машинно-тракторному парку розраховують суму витрат на 1 умовний еталонний гектар виконаних робіт, по вантажному автотранспорту — на один тонно-кілометр автоперевезень, по електрогосподарству — на 1 кВт/год електроенергії. По переробних промислових підрозділах обчислюються витрати на переробку 1ц зерна та іншої продукції. На підставі цих нормативів витрат визначається загальна річна сума витрат на запланований обсяг виробництва продукції;

Третій — коли обсяг виробництва продукції рослинництва, тваринництва і промислових підрозділів, обсяг виконання робіт машинно-тракторним парком, автоперевезень вантажними автомобілями, використання електроенергії, води, отримання інших видів продукції і виконання інших робіт, а також ліміт витрат для виконання цих робіт визначається не методом розрахунку, а виходячи з фактичного обсягу виробництва і фактичних витрат за останні три роки на підставі даних бухгалтерського обліку. Під час визначення обсягів виробництва і ліміту витрат на наступний рік враховуються очікувані і необхідні зміни в обсязі і технології виробництва, виробничих витратах.

При визначенні ліміту витрат в підрозділах включаються всі прямі витрати по виробництву продукції, робіт і послуг, і непрямі (загально-виробничі) витрати даного виробничого підрозділу. В ліміт витрат виробничих підрозділів включають також витрати на виконання робіт незавершеного виробництва. Адміністративні витрати та витрати на збут в ліміт витрат підрозділів не включаються.

**Таблиця 4.1**  
**Розрахунок затрат на виробництво продукції за плановими нормами на фактичний обсяг виробленої продукції, виконаних робіт і послуг по різній бригаді № 1 кооперативу “Авангард” Полтавського району**

№ з/п	Види продукції, робіт і послуг	Одиниця виплати	Фактично вироблено продукції	Витрати по плану, грн	
				На одиницю	На всю продукцію
1	Озима пшениця	ц	6500	12,26	79690,0
2	Цукрові буряки	ц	20300	8,70	176610,0
3	Посів озимих	га	180	196,0	35280,0
4	Оранка зябу і т.ін.	га	410	68,50	28085,0
	Всього				727120,0
№ з/п	Вид продукції (товарів, робіт, послуг)	Дебет рахунка 23 з кредиту рахунка		Залишок незавершеного виробництва	Кредит рахунка 23 в дебет рахунка

**Таблиця 4.2**  
**Відомість обліку витрат на виробництво (Типова форма № В-3)**

20	Сировина і матеріали	65	Розрахунки по соціальному страхуванню і забезпеченню	66	Розрахунки по оплаті праці	13	Накопичена амортизація необоротних активів	8	9	10	11	Всього витрат за місяць	На початок місяця	На кінець місяця	Всього сума	в тому числі:	
																20	27
																Виробничі запаси	Продукція сільського господарства
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18

Таблиця 4.3

Розрахунок визначення виконання планового завдання по обсягу виробництва продукції в рілнійчій бригаді № 2 кооперативу «Авангард» Полтавського району

№ з/п	Культури і види продукції	По річному господарському завданню			Уточнений план			Фактичні				
		Посів на площі, га	Урожай з 1 га, ц	Валовий збір, ц	Вартість продукції, грн	Фактична засіяна площа, га	Валовий збір фактичної площі по плану при плановій урожайності, ц	Вартість валового збору, грн	Валовий збір, ц	Вартість зсього урожаю, грн		
1	Озима пшениця, зерно	226	27	6102	24,0	146448	223	6021	144504	7582	34	181968
	Солома, солова		27	6102	1,0	6102		6021	6021	7136	32	7136
2	Цукрові буряки	92					92					
	Коренеплоди		240	22080	6,70	117936		22080	147936	22816	248	152867
	Гичка		50	4600	0,50	2300		4600	2300	5060	55	2530
	І т.д.											
	Разом					460300		457800				512070

Таблиця 4.4

Розрахунок планових витрат на фактичний обсяг виробництва продукції по бригаді № 2 кооперативу «Авангард» Полтавського району

№ з/п	Показники	Сума, грн
1	План виробництва продукції в оцінці за державними цінами	456720
2	Річний ліміт витрат	235000
3	Фактично вироблено продукції в оцінці за державними цінами	506300
4	Відсоток виконання плану виробництва продукції	110,85
5	Річний ліміт витрат, скоригований по рівню виконання плану виробництва продукції	269498

**Таблиця 4.5**  
**Уточнення планового завдання по виробництву продукції на молочно-товарній фермі ВРХ в кооперативі «Авангард» Полтавського району**

№ з/п	Види продукції	По річному господарському завданню			За уточненим планом					
		Середньорічне поголів'я – гол	Продуктивність: молока на 1 корову, кг, приплід – гол, тній – т.	Валове виробництво: молоко – Ц, приплід – гол, тній – т.	Вартість, грн		Валове виробництво: молоко – Ц, приплід – гол, тній – т.	Вартість, грн		
					Одиниці	Всєї продукції			Середньорічне поголів'я, гол	Одиниці
1	Молоко	138	2500	3450	62,0	213500	141	3525	62,0	218550,0
2	Приплід	138	86	119	120,0	14280	141	121	120,0	14520,0
3	Гній	138	8	1104	5,0	5520	141	1128	5,0	5640,0
	Разом					233700				

**Таблиця 4.6**  
**Розрахунок виконання плану виробництва продукції по молочно-товарній фермі**

№	Види продукції	По уточненому плану			Фактично			
		Одиниця виміру	Кількість	Вартість, грн		Кількість	Вартість, грн	
				Одиниці	Всєї продукції		Одиниці	Всєї продукції
1	Молоко	Ц	3525	62,00	218550	3850	62,00	238700
2	Приплід	гол.	121	120,00	14520	133	120,00	15960
3	Гній	т	1128	5,00	5640	1170	5,00	5850
	Разом				238710			260510



**Таблиця 4.7**  
**Розрахунок уточнення суми річного ліміту витрат по молочно-товарній фермі в кооперативі «Авангард»**

№ з/п	Види продукції	Одиниці виміру	По уточненому річному господарському квовому завданню				За уточненим планом			
			Кількість продукції		Затрати, грн		Фактично отримано продукції		Затрати, грн	
			На одиницю продукції	Всього продукції	На одиницю продукції	Всього продукції	На одиницю продукції	Всього продукції	На одиницю продукції	Всього
1	Молоко	ц	3525	100815	28,60	100815	3850	28,60	110110	
2	Приплід	гол	121	9922	82,00	9922	133	82,00	10906	
3	Гній	т	1128	5640	5,00	5640	1170	5,00	5850	
	Разом			116377					126866	

**Таблиця 4.8**  
**Розрахунок уточнення планового завдання по виробництву продукції на фермі вирощування молодняка і відгодівлі ВРХ**

№ з/п	Види продукції	Одиниці виміру	По річному господарському завданню						По уточненому плану		
			Кількість кормо-днів, кількість поголів'я, гол.	Середньодобовий приріст однієї голови, (г), вихід гною від однієї голови (г)	Валовий приріст (ц), вихід гною (т)		Всієї продукції	Кількість кормо-днів, к-ть поголів'я, гол.	Валовий приріст (ц), вихід гною (т)	Вартість, грн	Всієї продукції
					Одиниці	Валовий приріст (ц), вихід гною (т)					
1	Приріст живої маси	ц	77386	555	429	380	163020	89500	497	380	188860
2	Гній	т	212	6,10	1300	5	6500	245	1495	5	7475
	Всього						169520				196335

**Таблиця 4.9**  
**Розрахунок виконання плану виробництва продукції по фермі вирощування**  
**молодняку і відгодівлі великої рогатої худоби**

№ з/п	Види продукції	По уточненому плану				Фактично	
		Одиниця виміру	Кількість	Вартість, грн		Кількість	Вартість, грн
				Одиниці	Всього продукції		
1	Пряріст живої маси	Ц	497	188860	522	380	198360
2	Гній	Т	1495	7475	1506	5	7530
	Всього			196335			205890

**Таблиця 4.10**  
**Розрахунок уточнення річного ліміту витрат по фермі вирощування**  
**молодняку і відгодівлі ВРХ**

№ з/п	Види продукції	Одиниця виміру	По уточненому річному господарському завданню			За уточненим планом		
			Кількість продукції	Заграти, грн		Фактично отримано продукції	Заграти, грн	
				На одиницю продукції	Всього		На одиницю продукції	Всього
1	Пряріст живої маси	Ц	522	308	160776	532	308,00	163856
2	Гній	Т	1506	5,0	7530	1540	5,00	7700
	Разом				168306			171556

**Таблиця 4.11**

**Розрахунок уточнення річного ліміту затрат  
по тракторній бригаді за 2003 рік**

№ з/п	Показники	Одиниця виміру	Показники
1	Обсяг тракторних робіт по річному госпрозрахунковому завданню	Ум.ет.га	35200
2	Собівартість одного умовного еталонного гектара	грн	7,60
3	Річний ліміт витрат	грн	267520
4	Фактичний обсяг виконаних робіт	Ум.ет.га.	37100
5	Уточнений річний ліміт витрат	грн	281960

**Таблиця 4.12**

**Розрахунок уточнення річного ліміту витрат  
по вантажному автотранспорту**

№ з/п	Показники	Одиниця виміру	Показники
1	Планове завдання по перевезенню вантажів	тис. т-км	720,0
2	Фактично перевезено вантажів	-""-	855,7
3	Відсоток виконання плану перевезень вантажів	%	118,8
4	Перевиконання плану (+), недовиконання (-)	%	+18,8
5	Виробничі витрати по плану	грн.	58343
6	Виробничі витрати по плану, скориговані на фактичний обсяг вантажоперевезень	грн.	69312
7	Фактичні витрати	грн.	61500
8	Сума економії (-), або перевитрати (+), в порівнянні з планом		-7812

## **4.2. Особливості організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в умовах чекової форми розрахунку**

Узагальнюючи досвід ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в умовах внутрішньогосподарського розрахунку, можна зробити такі висновки:

- ◆ внутрішньогосподарський (управлінський) облік у більшості випадків здійснюється по валовому виробництву продукції, виконанню робіт (послуг) і ліміту витрат. Система оплати праці працівників підрозділу і форма матеріального стимулювання побудована так, що розмір оплати праці і матеріального стимулювання залежить від рівня виконання виробничої програми і економії виробничих витрат;
- ◆ у деяких господарствах внутрішньогосподарський (управлінський) облік здійснюється не лише по виробництву продукції і ліміту витрат, а й по сумі грошових надходжень від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тобто на бригади, ферми і інші підрозділи покладаються також функції збуту (реалізації) продукції;
- ◆ ряд господарств веде внутрішньогосподарський (управлінський) облік лише по виконаних роботах або надходженню продукції в натуральних показниках, а в кінці кварталу або року обліковуються вартісні показники, по яких проводиться аналіз виробничо-фінансової діяльності;
- ◆ деякі господарства внутрішньогосподарський (управлінський) облік ведуть за спрощеною системою через диспетчерську службу, а елементи внутрішньогосподарського розрахунку зберегли лише на облік оплати праці в залежності від кількості і якості виконаних робіт з застосуванням штрафних санкцій або матеріального стимулювання.

Матеріали анкетування керівників і спеціалістів суб'єктів господарювання Полтавської області свідчать, що в області лише близько 20 цих господарств зберегли частково елементи внутрішньогосподарського розрахунку (табл. 4.13).

Таблиця 4.13

## Ефективність виробництва сільськогосподарської продукції

№ з/п	Показники	Роки				
		1990	1995	2000	2003	2003 р. (+, -) до 1990 р.
1	2	3	4	5	6	7
1.	Урожайність, ц/га:					
	зернові	45,5	40,9	49,6	47,8	+2,3
	цукрові буряки	387,9	304,4	316,9	223,7	-164,2
	Продуктивність худоби:					
	Надій на 1 корову, кг	3866	3931	5181	5249	+1383
	Середньодобовий приріст, гр:					
	ВРХ	432	507	486	509	+77
	свиней	168	208	162	237	+69
2.	Собівартість основних видів сільськогосподарської продукції, грн на 1 ц:					
	– зернових	5,00	166,3	14,53	16,14	+11,14
	– цукрових буряків	2,84	70,7	6,71	11,65	+8,81
	– молока	23,53	745,1	35,69	51,06	+27,53
	– м'яса ВРХ	135,23	4585,8	258,52	424,59	+289,36
	– м'яса свиней	215,7	12636,4	410,80	616,81	+401,11
3.	Валова продукція, тис. грн	6050	4721	5740	13610	+7560
4.	Рентабельність по господарству, %:	104,4	121,8	50,6	19,4	-85
	по рослинництву	223,9	369,5	104,1	62	-161,9
	по тваринництву	60,1	88,4	76,9	41,4	-18,7

Аналіз основних економічних показників кооперативу «Батьківщина» Котелевського району Полтавської області свідчить, що за 13 років основні виробничі показники мають тенденцію до зростання. Так, у порівнянні з 1990 р. у 2003 р. урожайність зернових зросла на 2,3 ц/га, збільшився надій молока на одну корову на 1383 кг, приріст ВРХ на 77 г та свиней — на 69 г. В цілому валова продукція має тенденцію до зростання, в порівнювальних цінах 2000 р. за 13 років вона зросла на 7560 тис. грн. Поряд з цим підвищилась собівартість основних видів сільськогосподарської продукції, що призвело до зниження рентабельності на 85%, хоча по галузях вона залишається високою — 58,6% в рослинництві і 41,4% в тваринництві.

Основні причини збільшення собівартості не залежать від рівня господарювання кооперативу, а є результатом значного підвищення цін на нафтопродукти, добрива, засоби захисту рослин, електропостачання, про що детально було проаналізовано на початку другого розділу.

У валовому прибутку відрахування на адміністративні витрати становлять — 17%, та витрати на збут — 15,4%. Дані витрати стосуються кожного виду продукції або послуг, тому їх було б коректніше розподілити по кожній галузі. Це дало б можливість розраховувати повну собівартість продукції, що є необхідною умовою при складанні договорів з постачальниками та підрядниками.

Досвід показує, що деякі господарства в умовах внутрішньогосподарського розрахунку забезпечили ефективну адаптацію до умов, які складаються під дією зовнішніх чинників, конкурентоспроможність і фінансову стійкість в умовах ринкових перетворень.

Розглянемо детально організацію внутрішньогосподарського обліку в умовах внутрішньогосподарського розрахунку і чекової форми контролю.

Всі господарські операції всередині кооперативу оформляються чеками, за допомогою яких здійснюється контроль за

виробничими витратами (рис. 4.1). На суму витрат по кожному виду продукції – затрати на насіння, корми, пальне і т.ін. керівники підрозділів виписують розрахункові чеки. За вироблену продукцію чеки отримують від бухгалтерії, за надані послуги чеки виписуються керівниками інших підрозділів. Потім керівники підрозділів складають звіт про кількість отриманої продукції і суму витрат. При виконанні робіт у підрозділі іншими господарствами чек на суму вартості виконаних робіт (без ПДВ) передається в бухгалтерію разом з звітом про виконання виробничого завдання. При розрахунках чекодавць виписує одночасно два чеки. Один чек передається керівнику внутрішньогосподарського підрозділу, який виконав роботу (комірнику) тощо, а другий чек залишається у лімітованій чековій книжці, при цьому сума витрат по чеку визначається так:

- ♦ при нарахуванні заробітної плати – на суму нарахованої заробітної плати;

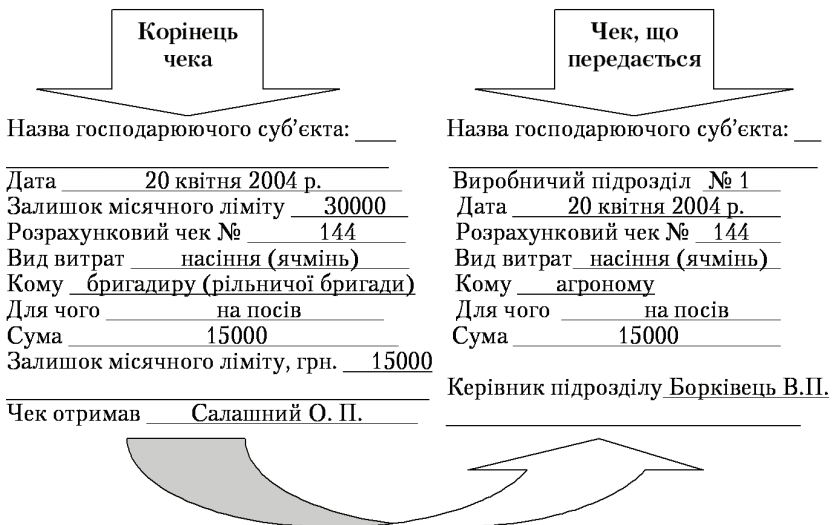


Рис. 4.1. Форма і рух розрахункового чеку

- ◆ при нарахуванні амортизації основних засобів — на суму фактично нарахованої амортизації по основних засобах і інших необоротних активах;
- ◆ при виконанні робіт для виробничого підрозділу іншими господарствами на суму, яку потрібно оплатити підрядній організації без податку на додану вартість;
- ◆ при виконанні транспортних робіт автотранспортом — за кількістю виконаних перевезень в тонно-кілометрах за внутрішньогосподарськими цінами;
- ◆ при виконанні робіт машинно-тракторним парком — за обсягом виконаних робіт в умовних еталонних гектарах за внутрігосподарськими цінами;
- ◆ при виконанні робіт комбайнами — за кількістю зібраної площі в фізичних одиницях за внутрішньогосподарськими цінами;
- ◆ при використанні електроенергії, газу і води — сума в чекові визначається за кількістю витраченої електроенергії, води і газу і вартості одиниці цих послуг, передбаченій у внутрішньогосподарському завданні на початок року;
- ◆ при використанні насіння, кормів, добрив, пального і мастила, інших матеріалів їх оцінка визначається, виходячи з кількості витрачених матеріалів, оцінених за внутрішньогосподарськими та покупними цінами [103]. Чекодавцями затверджуються керівники підрозділів. Вони отримують від фінансово-економічного відділу кооперативу завдання для виробничого підрозділу за обсягом виробництва, лімітом витрат і чекову книжку для проведення розрахунків за отримані товарно-матеріальні цінності і послуги інших підрозділів. Керівники підрозділів виписують і передають комірнику чек на суму вартості отриманих матеріальних цінностей, в бухгалтерію — на суму нарахованої заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи, на суму нарахованої



амортизації основних засобів та інших необоротних активів, в ремонтну майстерню — на суму витрат на ремонт основних засобів, в автогараж — за виконані транспортні роботи і т.д. За вироблену і здану на склад або направлену для реалізації й на інші потреби продукцію внутрішньогосподарський підрозділ отримує чек від бухгалтерії на суму вартості цієї продукції.

Розрахункові чеки видаються чекодавцем за проведені роботи і послуги іншому підрозділу: складу за отримані насіння, корми, пальне та інші запаси; завідувачу гаражем — за виконані автотранспортні роботи; бригадиру тракторної бригади — за виконані роботи тракторами і комбайнами; керівнику електрогосподарства — за використану електроенергію; за виконані ремонтні роботи чеки передаються завідувачу ремонтної майстерні і додаються до місячного звіту. За умови, якщо бригада, ферма або інші підрозділи виконують роботу по реалізації продукції, придбанню товарно-матеріальних цінностей, на будівництві, а також інші не властиві для них функції, керівник виписує розрахунковий чек на суму витрат, оцінених за внутрішньогосподарськими цінами.

Вироблена продукція — основна, побічна — обліковується в первинних документах за загальноприйнятими формами (реєстри відправки зерна та іншої продукції з поля, щоденники надходження продукції рослинництва, акти на оприбуткування грубих і соковитих кормів, щоденники обліку надою молока, акти на оприбуткування приплоду тварин, відомості зважування тварин та інше). При здачі цих документів в бухгалтерію на суму вартості виробленої продукції виписується прибутковий чек і передається керівникові виробничого підрозділу.

Протягом місяця іде звичайний процес: збирається, оформляється інформація, проводиться аналіз і внутрішній аудит, оформляється виробнича звітність. У фінансово-економічному відділі здійснюється аналітичний облік. На вимогу користувачів видається внутрішньогосподарська інформація і

приймаються управлінські рішення. Особливості внутрішньогосподарського обліку і звітності зображені на рис. 4.2.

Результати виконання завдання виробничими підрозділами оцінюються методом співставлення планових показників та фактичними даними розрахункових чеків.

Чеки за отримані матеріали, вироблену продукцію, виконані роботи і послуги виписують не пізніше ніж через два дні, останній день подання розрахункових чеків – друге число, а по оплаті праці – п'яте число наступного місяця. У випадку затримки при виписці розрахункових чеків, несвоєчасного подання звітів про витрати і вихід продукції виробничому підрозділу винний підрозділ штрафується в розмірі 1% загальної



Рис. 4.2. Система внутрішньогосподарського обліку і звітності

суми чеків за кожний день прострочки на основі складеного акту-претензії. На суму штрафу керівник виробничого підрозділу передає чек в бухгалтерію. На практиці немало випадків, коли рільничі бригади, тваринницькі ферми й інші підрозділи за розпорядженням керівництва виконують роботи, не передбачені внутрішньогосподарським завданням. Наприклад, виконувались роботи по ремонту школи, будинку ветеранів. При цьому були витрачені будівельні матеріали, нараховувалась заробітна плата, використовувались транспортні роботи. Всі ці витрати включаються до звіту про виробничі витрати. На суму фактично проведених витрат бухгалтерія виписує чек для цього підрозділу. Вони включаються до звіту як проведені витрати і як виконані роботи (послуги) на сторону. При підведенні підсумків роботи таких підрозділів із загальної суми витрат такої бригади чи іншого підрозділу потрібно виключити суму прибуткових чеків за такі роботи і послуги. Решта витрат беруться в розрахунок при визначенні суми економії або перевитрат. Планове завдання, яке було доведене на початку року по виходу продукції і виробничих витратах, може бути скориговане, якщо змінилась посівна площа, кількість поголів'я тварин та у зв'язку з іншими об'єктивними причинами. Для порівняння планового завдання з фактичним, його виконанням і визначенням суми винагороди по кожному виробничому підрозділу складається окремий розрахунок.

Якщо бригада або інша виробнича одиниця виконувала за розпорядженням керівництва роботи або послуги на сторону і вони не передбачались внутрішньогосподарським завданням і лімітом витрат, то сума фактично проведених витрат цієї виробничої одиниці зменшується на суму отриманих прибуткових чеків за ці роботи.

Розрахункові чеки виготовляються в поліграфічному підприємстві, нумеруються і видаються чекодавцям під розписку. Запасні чекові книжки зберігаються в бухгалтерії в сейфі нарівні з грошима.

В кінці місяця, але не пізніше п'ятого числа наступного місяця керівники внутрішньогосподарських підрозділів подають в бухгалтерію звіти (реєстри) чеків:

- ♦ про вихід продукції, виконані роботи і послуги, в яких реєструються прибуткові чеки;
- ♦ про проведені витрати, в яких реєструються видаткові чеки.

Для зберігання чеків з числа працівників бухгалтерії визначають відповідальну особу. В її обов'язок входить зберігати і видавати керівникам підрозділів чеки, здійснювати контроль за витрачанням чеків, виписувати чеки за вироблену продукцію і роботи, виконані виробничим підрозділом для інших організацій і осіб, приймати від внутрішньогосподарських підрозділів чеки за нараховану оплату праці, амортизаційні відрахування, страхові платежі, грошові витрати, а також місячні звіти цих підрозділів [18].

Керівники виробничих підрозділів, тваринницьких ферм, промислових підрозділів разом із бухгалтерами-обліковцями оформляють чеки протягом місяця про кількість виробленої продукції, виконані роботи (послуги) виробничі витрати і складають звіти. Внутрішньогосподарський звіт складається на основі копій чеків: на проведені витрати, чеків, отриманих від підрозділів за виконані роботи і надані послуги, чеків на вироблену продукцію. Звіти мають два розділи: перший містить інформацію — про суму проведених витрат всього, і в тому числі за елементами витрат; другий — про кількість виробленої продукції і її вартість (рис. 4.3).

Всі звіти керівник підрозділу підписує особисто. Після перевірки звіту працівник бухгалтерії ставить запис «перевірено» і також підписує його.

Звіти є основним джерелом даних про проведені витрати і отриману продукцію кожним виробничим підрозділом. Вони використовуються керівниками підрозділів, керівниками та спеціалістами. На підставі звітів легко визначити, як виконано

Сільськогосподарський виробничий кооператив «Батьківщина» Виробничий підрозділ _____	
Книжки Розрахункових чеків Ліміт витрат на 200... рік _____ (грн)	
Керівник господарства _____	
Головний економіст _____	Головний бухгалтер _____
Перша сторінка книжки розрахункових чеків Ліміт витрат Виробничого підрозділу – молочно-товарна ферма великої рогатої худоби на 200... рік	
Всього _____ (       ) грн	
В тому числі:	
1. Оплата праці з відрахуваннями	грн
2. Корми	грн
3. Транспортні роботи	грн
4. Інші витрати	грн

**Рис. 4.3.** Титульна сторінка книжки розрахункових чеків

завдання про отримання продукції і доведені витрати, де і чому сталися перевитрати коштів.

Особливо важливе значення розрахункових чеків в тому, що вони служать засобом поточної інформації і поточного контролю за внутрішньогосподарським розрахунком. Суть поточного контролю заключається в повсякденній перевірці виконання виробничої програми, визначеної на початку року.

Керівник підрозділу на основі даних чеків знає, в якій мірі дотримується ліміт витрат по кожній статті, і, користуючись цими даними, вирішує, які витрати необхідно проводити, які матеріальні цінності необхідно виписати зі складу, по яких витратах потрібно почекати до початку наступного місяця. У внутрішньогосподарському підрозділі є повна інформація про

кількість виробленої продукції, обсяг виконаних робіт і послуг. По суті — це повна інформація про роботу підрозділу.

Керівники і спеціалісти, користуючись звітами виробничих підрозділів, складеними на основі розрахункових чеків, знають про стан справ в кожному підрозділі і уже на початку місяця відомо, де, в якому підрозділі допущені недоліки і вживають заходів до їх усунення, одночасно проводять популяризацію передового досвіду.

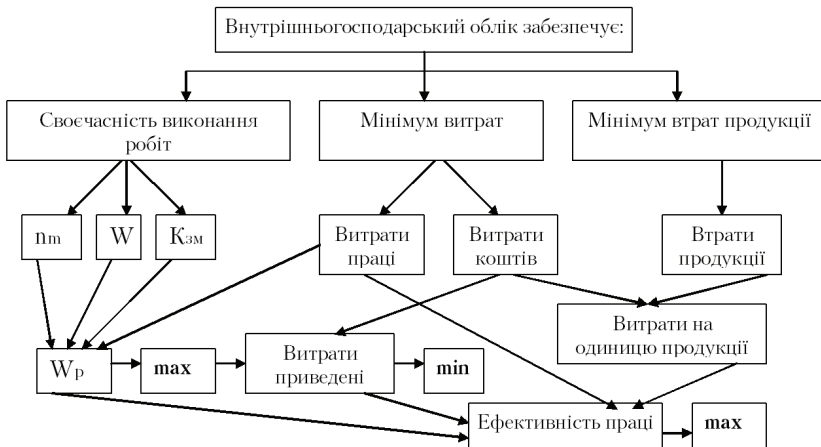
Комірники і інші матеріально відповідальні особи в кінці місяця подають до бухгалтерії звіти про рух продукції, виробничих запасів, інших обігових коштів. Одночасно вони здають відповідальному працівникові бухгалтерії чеки виробничих підрозділів на суму вартості цінностей, отриманих внутрішньогосподарськими підрозділами.

Звіти виробничих підрозділів, складені на основі даних розрахункових чеків, підшиваються в окремі папки і зберігаються як інші документи бухгалтерського обліку.

В цих умовах, при застосуванні розрахункових чеків господарства мають два джерела інформації про виконання виробничої програми внутрішньогосподарськими підрозділами. Одне джерело — це звіти підрозділів на основі розрахункових чеків, друге джерело — дані бухгалтерського обліку на основі первинних документів. В цих умовах працівники обліку повинні слідкувати за тим, щоб показники цих способів обліку були ідентичними.

Як свідчить досвід з впровадженням внутрішньогосподарського розрахунку, виникають нові вимоги до обліку. Перш за все облік витрат і доходів ведеться по виробничих підрозділах — бригадах, фермах тощо, а також по культурах в рослинництві та інших видах продукції. Облік в умовах внутрішньогосподарського розрахунку має бути організований так, щоб можна було виключити вплив показників роботи одного підрозділу на інший, щоб підвищення собівартості робіт, що виконуються машинно-тракторним парком, не впливало на собівартість

продукції рослинництва, собівартість тваринництва, і щоб було виключено використання позитивних результатів роботи інших підрозділів. Інформація про процеси виробництва і виробничі витрати повинна надходити після здійснення господарської операції, а підсумки роботи можуть забезпечити управлінський персонал в міру необхідності, але не пізніше 3–5 числа наступного місяця. Пропонуємо побудову дерева цілей організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку при виконанні механізованих робіт на збиранні зернових культур (рис. 4.4). Облік витрат і виходу продукції рослинництва ведуть на рахунку 231, а витрат і виходу продукції тваринництва – на рахунку 232. Аналітичні рахунки відкривають



- $n_m$  – кількість агрегатів;  
 $W$  – швидкість;  
 $K_{зм}$  – коефіцієнт змінності;  
 $W_p$  – робоча швидкість;  
 $min$  – мінімальне використання коштів;  
 $max$  – максимальне використання коштів.

**Рис. 4.4.** Побудова дерева цілей організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

по виробничих групах тварин — основне стадо великої рогатої худоби, вирощування молодняка і відгодівля ВРХ; основне стадо свиней, вирощування молодняка свиней старше двох місяців, відгодівля свиней, і т.ін., і крім того, окремо на кожну ферму. Аналогічно відкривають аналітичні рахунки і ведуть облік витрат і отриманої продукції по інших видах і групах тварин.

За дебетом обліковують витрати на утримання поголів'я тварин, по кредиту — отриману продукцію за плановою собівартістю.

На рахунку 231 аналітичні рахунки відкривають окремо по кожній рільничій бригаді і на кожну культуру. По дебету записують проведені витрати, а по кредиту — отриману продукцію за плановою собівартістю. При цьому потрібно врахувати, що матеріальні витрати обліковуються за фактичною вартістю придбаних запасів, матеріалів і т.ін., тоді як у внутрішньогосподарському завданні ці витрати повинні бути оцінені за внутрішньогосподарськими цінами, робота машинно-тракторного парку, автотранспорту — за фактичною собівартістю.

Облік витрат і виходу продукції промислових виробництв ведуть на субрахунку 233. Аналітичні рахунки відкривають окремо на кожний виробничий підрозділ і на кожний вид продукції, що ним виробляється. По дебету ведуть облік витрат, по кредиту записують кількість отриманої продукції за плановою собівартістю.

Облік витрат вантажного автотранспорту ведуть на субрахунку 234, по дебету обліковують витрати по утриманню автомобілів, по кредиту — виконані роботи по перевезенню вантажів в тонно-кілометрах в оцінці за собівартістю.

В економічному відділі аналізують витрати як в натуральних, так і у вартісних показниках, а потім порівнюють планові дані з фактичними, після чого облік витрат ведуть роздільно по галузях, виробничих підрозділах, по кожному виду продукції.



Звіти виробничих підрозділів використовуються менеджерами, працівниками бухгалтерії, спеціалістами для контролю за виконанням внутрішньогосподарського завдання, аналізу господарсько-фінансової діяльності. Після уточнення планового і фактичного завдання по виробництву продукції і річному ліміту витрат складаються розрахунки по визначенню суми винагороди колектива внутрішньогосподарських підрозділів. Система матеріального стимулювання членів колективу є важливим елементом внутрішньогосподарського розрахунку. Вона сприяє підвищенню матеріальної заінтересованості колективу підрозділу у збільшенні виробництва, підвищенні якості і скороченні витрат на одиницю продукції, в більш повному використанні засобів праці. Від правильного рішення питання про матеріальне стимулювання залежить дійовість внутрішньогосподарського розрахунку. Непоодинокі випадки, коли внутрішньогосподарський розрахунок не дає необхідного ефекту лише тому, що керівники, прийнявши рішення про матеріальне заохочення протягом року, не застосовують його на практиці, посилаючись на неточності в обліку, форс-мажорні обставини, відсутність коштів та інші причини.

Система матеріального заохочення в сучасних умовах повинна сприяти особистій матеріальній заінтересованості працівників підприємства, але крім того потрібно створювати можливості матеріальної зацікавленості всього колективу в покращанні економічних показників роботи.

Внутрішньогосподарський розрахунок передбачає в системі матеріальної заінтересованості і матеріальну відповідальність, пов'язану із зниженням якості виконаної роботи, порушенням термінів або недотриманням відповідної технології чи то порушенням внутрішньогосподарського розпорядку.

При впровадженні внутрішньогосподарського розрахунку з застосуванням розрахункових чеків можливі різні варіанти матеріального стимулювання. Сума, яка виділяється для стимулювання працівників госпрозрахункових підрозділів,

визначається самим підприємством в межах 10–25% суми основного фонду оплати праці. Сума винагороди розраховується за кожним виробничим підрозділом.

На кінець року сума матеріального стимулювання збільшується або зменшується в залежності від рівня виконання плану виробництва продукції і суми економії або допущених перевитрат.

Між членами колективу належна сума розподіляється пропорційно сумі нарахованої оплати праці та коефіцієнту трудової участі.

Крім того, окремо розраховується сума матеріального стимулювання керівників виробничих підрозділів і спеціалістів.

Встановлено, що надбавки до основної заробітної плати визначаються в такому порядку:

- 1) при виконанні планового завдання по виробництву продукції;
- 2) додатково за кожний відсоток перевиконання плану виробництва продукції;
- 3) додатково при наявності економії виробничих витрат;
- 4) додатково за раціоналізаторські пропозиції по технології вирощування продукції і ефективному використанні техніки.

Сума премії може бути зменшена за рішенням бригадної ради, якщо були допущені аварії на транспорті, нанесені збитки за неякісно виконану роботу, допущені порушення в технології виробництва або правил техніки безпеки. Бригадири рілньничих і тракторних бригад, завідуючі тваринницькими фермами, керівники інших підрозділів отримують винагороду в розмірі 1,5% річного заробітку за кожний відсоток перевиконання завдання по виробництву продукції і за кожний відсоток скорочення виробничих витрат.

Керівник, його заступник, головний (старший) інженер-механік, старший економіст, головний бухгалтер отримують винагороду в розмірі 1,5% річної ставки заробітної плати за

кожний відсоток перевиконання плану отримання прибутку. Головний агроном і головний зоотехнік отримують винагороду в розмірі 2,5% річної ставки за кожний відсоток перевиконання плану отримання прибутку по відповідній галузі. Загальна сума винагороди керівникам виробничих підрозділів, керівнику



**Рис. 4.5.** Порядок впровадження внутрішньогосподарського розрахунку і чекової форми контролю

господарюючого суб'єкта і спеціалістам не повинна перевищувати 25% річного заробітку по основній оплаті.

Винагорода адміністративно-управлінському персоналу і головним (старшим) спеціалістам виплачується за умови дотримання ліміту витрат на загальногосподарські потреби. Розмір матеріального стимулювання визначається в залежності від фінансових можливостей, від кінцевих результатів роботи та рішення бригадної ради. Важливо, щоб всяке підвищення оплати праці, економічне стимулювання було економічно обґрунтованим. Це можливе лише в тому випадку, якщо додаткові затрати на оплату праці відшкодовуються додатковим виходом продукції, отриманої за рахунок росту продуктивності праці.

Таким чином, узагальнюючи викладене, можна обґрунтувати доцільність впровадження внутрішньогосподарського розрахунку і чекової форми контролю (рис. 4.5).

### **4.3. Особливість організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в умовах диспетчеризації**

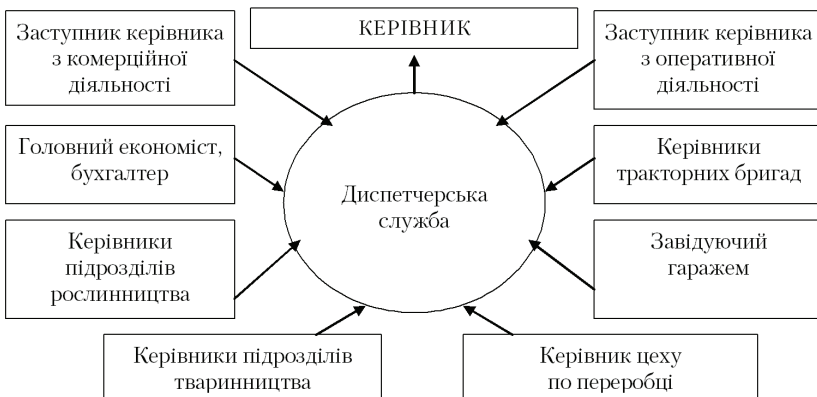
Важлива роль у формуванні внутрішньогосподарського (управлінського) обліку належить диспетчерській службі, яка збереглась в більшості господарств на сьогоднішній день. Диспетчерська служба — центр формування оперативної інформації для своєчасного прийняття управлінських рішень. Основні функції диспетчерської служби:

- ♦ прийняття і обробка оперативних даних про хід виконання сільськогосподарських робіт та передача їх керівникам і відповідним технологічним службам зі своїми пропозиціями;
- ♦ збір оперативної інформації про надходження та реалізацію готової продукції;
- ♦ контроль за виконанням оперативних планів, завдань,

графіків як по господарству в цілому, так і по виробничих підрозділах та окремих працівників;

- ◆ збір оперативної інформації про використання машинно-тракторного парку, обладнання та робочої сили;
- ◆ проведення маневрування матеріально-технічними засобами, трудовими ресурсами галузей та підрозділів — відповідно до затверджених оперативних планів, рішень диспетчерських нарад, а також в аварійних ситуаціях, прийняття від виробничих і обслуговуючих підрозділів заявок на матеріально-технічне забезпечення;
- ◆ підтримка постійного зв'язку із підрозділами та надання їм необхідної організаційно-технічної допомоги у виконанні планових завдань;
- ◆ підготовка внутрішньогосподарських звітів для керівників і спеціалістів.

На рис. 4.6 зображена організація оперативної звітності. Очолює диспетчерську службу диспетчер (він же — заступник керівника з оперативної діяльності), разом із ним може працювати оператор і механік.



**Рис. 4.6.** Схема організації оперативної інформації

Диспетчерська служба використовує спеціальні первинні документи, в яких розробляє внутрішньогосподарські реквізити, які оформляються відповідними журналами (табл. 4.14, 4.15, 4.16, 4.17, 4.18, 4.19 та 4.20).

**Таблиця 4.14**

**Облік матеріальних цінностей**

№ з/п	Дата	Назва	Партія	Надходження матеріалів		Призначення	Відмітка про виконання
				Згідно з договором	Фактично		

**Таблиця 4.15**

**Оперативна звітність по рослинництву**

Дата	Назва робіт	Одиниця виміру	Виконано					
			по виробничих підрозділах					по господарству
			1	2	3	4	5	

**Таблиця 4.16**

**Оперативна звітність по тваринництву**

Дата	Показники	Одиниця виміру	по підрозділах					по господарству
			1	2	3	4	5	

**Таблиця 4.17**

**Облік роботи тракторів**

№ з/п	Дата	Прізвище тракториста	Марка і номер трактора	Зміст роботи	Одиниця виміру	Виконання		Витрачено палива, кг		Місце роботи	Примітка
						норма	фактично	за день	всього		

Таблиця 4.18

## Облік роботи комбайнів

№ з/п	Дата	Прізвище комбайнера	Марка і номер комбайна	Виконано, га		Зібрано продукції		Місце роботи	Примітка
				за день	всього	за день	всього		

Таблиця 4.19

## Облік роботи автотранспорту

№ з/п	Дата	Прізвище водія	Марка і номер автотранспорту	Виконано робіт		Місце роботи	Примітка
				фактично	за нормою		

Таблиця 4.20

## Облік використання трудових ресурсів

Дата	Виробничий підрозділ	Закріплено людей	Брали участь у виробництві							Кількість відсутніх у виробництві							Всього виходу, у %			
			1	2	3	4	...	...	30	31	1	2	3	4	...	...		30	31	

Виробничі витрати в сільському господарстві, на відміну від інших галузей, обліковувати дуже складно. Наприклад, в методичних рекомендаціях по організації та веденню бухгалтерського обліку в фермерських господарствах від 02.07.2001 р. № 189 [10] та інших нормативних документах не вказують на необхідність калькуляції виробничих витрат сільськогосподарської продукції. В Полтавській області фермер чи приватний підприємець веде облік виробництва за простою моделлю (без обчислення собівартості продукції), що сприяє спрощеній системі обліку, але інформації, необхідної внутрішнім споживачам для управління виробництвом, недостатньо. Деякі фермерські господарства вирощують декілька видів сільськогосподарської продукції, займаються як рослинництвом, так і тваринництвом. В цих умовах придбані запаси одразу списують на виробництво, а П(С)БО 9 «Запаси» передбачає відображення придбаних запасів за первісною (фактичною) собівартістю. Відповідно проведення на рахунках операції Дт 80 — Кт 63 вміщує в собі списання на витрати виробництва тільки вартості запасів, сплаченої постачальникам. Якщо матеріали перевозяться від постачальника транспортом даного господарства чи сторонніх організацій, то витрати збільшуються разом з включенням їх доставки. Формуючи первісну вартість запасів, транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), які мають бути віднесені до вартості матеріалів, витрати на оплату праці — на дебет 81, амортизацію — на дебет 83, роботи і послуги — на 84 рахунок не враховані в виробничі витрати. На фінансовий результат це ніяк не впливатиме, але при відображенні у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) буде занижена загальна сума матеріальних витрат.

Зрозуміло, що з введенням рахунків складнішає облік у цих господарюючих суб'єктах, але для калькуляції фактичної собівартості запасів слід відкрити аналітичні рахунки щодо відображення транспортно-заготівельних витрат до кожного з рахунків 8-го класу з метою правильного їх розподілу між ви-



траченими матеріалами та залишеними в складі незавершеного виробництва на кінець року.

Простий облік доцільно вести в Книзі або Відомості обліку витрат на підставі первинних документів з виділенням таких граф: номер за порядком, дата здійснення господарської операції, зміст, витрати в розрізі статей, встановлених господарством самостійно й елементів витрат згідно з П(С)БО 16 «Витрати» та загальна сума (табл. 4.21). Це дасть змогу без труднощів заповнити Звіт про фінансові результати (ф. № 2) у приватних, фермерських та особистих селянських господарствах. Розглянута таблиця не передбачає виділення в обліку загальновиробничих витрат.

Всі витрати вважаються прямими і відображаються на рахунках 8-го класу, кожний з яких доцільно закривати узагальнюючим рахунком 23 «Виробництво», а не списувати одразу

Таблиця 4.21

## Рекомендована відомість обліку витрат на виробництво

№ з/п	Дата	Зміст операції	Матеріальні операційно-технологічні витрати						Витрати на оплату праці	Витрати на соціальні заходи	Амортизація	Роботи та послуги власним транспортом	Роботи та послуги залученим транспортом	Орендна плата	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Податки	Інші операційні витрати	Всього операційно-технологічних витрат
			Насіння і посадковий матеріал	Корми	Добрива	Нафтопродукти	Засоби захисту	Разом										
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19

на рахунок 79 «Фінансові результати», як вважають окремі автори. Таким чином по дебету рахунка 23 «Виробництво» за статтями запасів буде відображатися їх фактична вартість з кредиту 81, 83, 84 рахунків. На рахунку 79 «Фінансові результати» відобразатимуться загальною сумою витрати, а по кредиту — виручка від реалізованої продукції в кореспонденції з дебетом рахунків грошових коштів та дебіторської заборгованості (30, 31, 36). При закритті цього рахунку сальдо списується на 44 рахунок «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Рахунок 23 «Виробництво», з нашої точки зору, має використовуватись протягом року, а не тільки у кінці, так як, наприклад, в тваринництві кожний день здійснюються операційні витрати та надходження продукції.

Власник зацікавлений мати інформацію щодо операційно-технологічних витрат, постійно повинен одержувати оперативні дані за елементами витрат по кожному виду виробленої продукції, які може забезпечити чітка організація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

## Контрольні питання

1. Які основні принципи господарського розрахунку?
2. За якими елементами визначається ліміт виробничих затрат?
3. Якими способами здійснюється розрахунок ліміту виробничих витрат?
4. Які особливості ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в умовах внутрішньогосподарського розрахунку?
5. Як здійснюється розрахунок економії чи перевитрат?
6. Який розподіл матеріального стимулювання?
7. Як формуються витрати при чековій формі контролю?
8. Який рух розрахункових чеків?
9. Який рух видаткових чеків?
10. Хто здійснює оформлення чеків?

## Тести для самоконтролю

1. Завдання по виробництву продукції (товарів, робіт, послуг) доводиться в:
  - грошових показниках;
  - натуральних показниках;
  - вартісних показниках;
  - нормативних показниках.
2. Розрахунок ліміту виробничих витрат в окремих господарствах здійснюється:
  - на підставі виробничої програми;
  - по укрупнених нормативах;
  - по кожному виду продукції;
  - по загальній річній сумі витрат.
3. При визначенні ліміту витрат у підрозділах включаються:

- всі прямі витрати по виробництву продукції, робіт і послуг;
  - адміністративні витрати;
  - витрати на збут;
  - витрати на виконання робіт незавершеного виробництва;
4. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у більшості випадків здійснюється по:
- розміру оплати праці;
  - виконанню робіт (послуг);
  - рівню планування;
  - грошових надходженнях від реалізації продукції.
5. Чекодавцями затверджується:
- керівник господарства;
  - бухгалтери, економісти;
  - керівники підрозділів;
  - спеціалісти.
6. Результати виконання завдання виробничими підрозділами оцінюються методом:
- віднімання фактичних даних від планових показників;
  - співставлення планових показників та фактичних даних розрахункових чеків;
  - додавання фактичних даних до планових показників та віднімання всієї суми від ліміту розрахункових чеків;
  - віднімання фактичних даних від ліміту розрахункових чеків.
7. Коли подаються в бухгалтерію звіти (реєстри) чеків керівниками :
- на кінець року в накопичувальній формі;
  - перед початком наступного місяця;
  - за кожен виробничий процес;
  - в кінці місяця, але не пізніше 5 числа наступного місяця.
8. Звіти (реєстри) чеків є основним джерелом даних про:
- виконану роботу кожного виробничого підрозділу;

- проведені витрати і отриману продукцію кожним виробничим підрозділом;
- проведення виробничої програми;
- виконання внутрішньогосподарського завдання.

9. Диспетчерська служба — це:

- служба, що повідомляє про хід виконання сільськогосподарських робіт;
- підрозділ, що займається збором оперативної інформації про процес виробництва та надходження й реалізацію готової продукції;
- центр формування оперативної інформації для своєчасного прийняття управлінських рішень;
- установа, що здійснює контроль за виконанням оперативних планів, завдань, графіків.

10. Внутрішньогосподарський звіт складається на основі:

- копій чеків;
- планового завдання по виробництву продукції;
- журналу оперативної звітності;
- відомості обліку витрат на підставі первинних документів.

## **Розділ 5**

# **ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНИЙ МЕХАНІЗМ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО (УПРАВЛІНСЬКОГО) ОБЛІКУ**

### **5.1. Автоматизація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку**

Теоретичні основи автоматизованих систем управління (АСУ) були започатковані В.М.Глушковим [30]. В умовах ринкової економіки автоматизація (комп'ютеризація) бухгалтерського обліку, оперативність, точність отриманої інформації стає важливим чинником успішного розвитку кожного господарюючого суб'єкта. При цьому змінюється сам підхід до обліку. Якщо раніше облік обмежувався лише реєстрацією фактів господарської діяльності, то в умовах комп'ютеризації змінюється його спрямованість, значно полегшується робота працівників бухгалтерської служби. Ефективність функціонування інформаційної системи, як і будь-якої виробничої системи, визначається її продуктивністю, тобто кількістю, оперативністю і якістю задоволення потреб споживачів в інформації, а також її економічністю — тобто обсягом витрат на збір, передачу, зберігання, обробку і розповсюдження інформації.

При застосуванні комп'ютерних технологій інформація займає набагато менше місця, відпадає потреба повторного введення даних, їх перенесення з одних реєстрів в інші. При цьому зменшується ризик допущення помилок механічного характеру. Застосування комп'ютерних технологій значно збільшує швидкість передачі інформації. Сільськогосподарське виробництво великомасштабне, територіально розосеред-

жене, знаходиться під впливом природних факторів. М.Ф.Кропивко відмічає, що в основі сільськогосподарського виробництва лежить екотип, найважливішими і найменш рухомими елементами якого є земельні ресурси, в тому числі ґрунт, рельєф, гідрологія, а також агрокліматичні умови, що визначають продуктивність земельних ресурсів в залежності від місцезнаходження в різних природно-кліматичних зонах. Більш рухома і динамічна складова частина природних факторів ведення сільського господарства об'єднує біологічні елементи, якими, з одного боку, виступають корисні культури і тварини, а з іншого — їх антиподи: бур'яни, паразити, шкідники, мікроорганізми — збудники хвороб. Антропогенна складова агроєкосистеми містить весь комплекс впливу людини на ґрунт, рослини і тварини і в сукупності складає технології вирощення сільськогосподарських рослин чи догляду за тваринами [49, с. 59]. Дотримання найбільш ефективних енергозберігаючих технологій виробництва з урахуванням природних факторів і ринкової кон'юнктури можливе при добре налагодженій системі інформаційного забезпечення з використанням комп'ютерної техніки. Проте досягнутий рівень автоматизації облікових процесів не дозволяє в достатньому обсязі задовольнити ці потреби. Дослідження свідчать, що із 640 господарств лише близько 120 мають комп'ютерну техніку, а керівники і спеціалісти, в тому числі бухгалтери, практично не володіють сучасними інформаційними технологіями.

Раціональна організація інформаційної системи господарюючого суб'єкта передбачає розмежування і регламентацію як інформаційних потоків, так і обов'язків керівників та спеціалістів в роботі з інформацією, раціоналізацію управлінських робіт і робочих місць, їх комп'ютеризацію. В сільськогосподарській галузі на сьогодні застосовується як централізована, так і децентралізована форма організації документообігу по функціональних службах, при якій організаційно-розпорядча інформація концентрується в диспетчерській службі,

бухгалтерії, економічному відділі, відділі кадрів, технологічних службах, виробничих підрозділах. Обов'язки по систематизації інформації покладені на головних спеціалістів та керівників підрозділів.

Ведеться дискусія відносно ефективності ведення форм і систем облікового процесу. Розглянемо цю проблему детальніше. Загальновідомо, що основна організація облікової роботи полягає у складанні облікових реєстрів, їх виду, змісту, послідовності їх оформлення та порядку їх ведення. З розвитком бухгалтерської науки переглядались і змінювались підходи до форми обліку, критерії і основні чинники щодо утворення систем обліку. Безумовно, різноманітність у підходах і пошуках правильного і ґрунтового визначення поняття форми обліку є процесом закономірним і діалектично об'єктивним. Проте для більш ґрунтового визначення форми бухгалтерського обліку, враховуючи і орієнтуючись на сучасні засоби обробки облікової інформації (ПЕОМ), слід брати не окремі вищенаведені підходи, а повний їх комплекс в цілому.

Це передбачає враховування таких чинників:

- ◆ вид і зміст первинної документації та облікових реєстрів;
- ◆ технологія обробки облікової інформації;
- ◆ технічні засоби (інструменти) обробки інформації;
- ◆ організаційні форми процесу обліку (централізована — на обчислювальному центрі, децентралізована — на автоматизованому робочому місці бухгалтера).

Зауважимо, що в умовах функціонування автоматизованого робочого місця бухгалтера (АРМБ) на базі ПЕОМ, а точніше завдяки особливостям математичних і програмних засобів ПЕОМ, надається можливість «повторити» і залишати незмінними облікові реєстри як основні чинники форми обліку при переведенні ручної форми обліку (наприклад, журнально-ордерної) на автоматизовану систему. В даному ви-



падку такий основоположний і загальноприйнятий фактор визначення форми обліку, як види і зміст облікових реєстрів, не змінюється і стверджувати при цьому, що утворилася «нова» (тобто друга) форма обліку, недоцільно. Тож, виходячи з комплексного підходу до поняття форми обліку, правильніше буде розглядати не форми, а системи облікового процесу (табл. 5.1). Для підтвердження сутності самої системи обліку розглянемо і дамо порівняльну характеристику журнально-ордерної і машинно-орієнтованої форм обліку на ПЕОМ. Зміст таблиці переконливо свідчить, що при автоматизації бухгалтерського обліку, зокрема на базі ПЕОМ, створюється не форма, а автоматизована система обліку.

В сільськогосподарській галузі система обробки облікової інформації може здійснюватись за допомогою комп'ютерної мережі, де концентрується збір, обробка, аналіз, збереження, передача інформації адміністратором комп'ютерних мереж на сервер з подальшою передачею її на робочі місця керівників і спеціалістів. У даному випадку важлива роль належить автоматизованому робочому місцю бухгалтера.

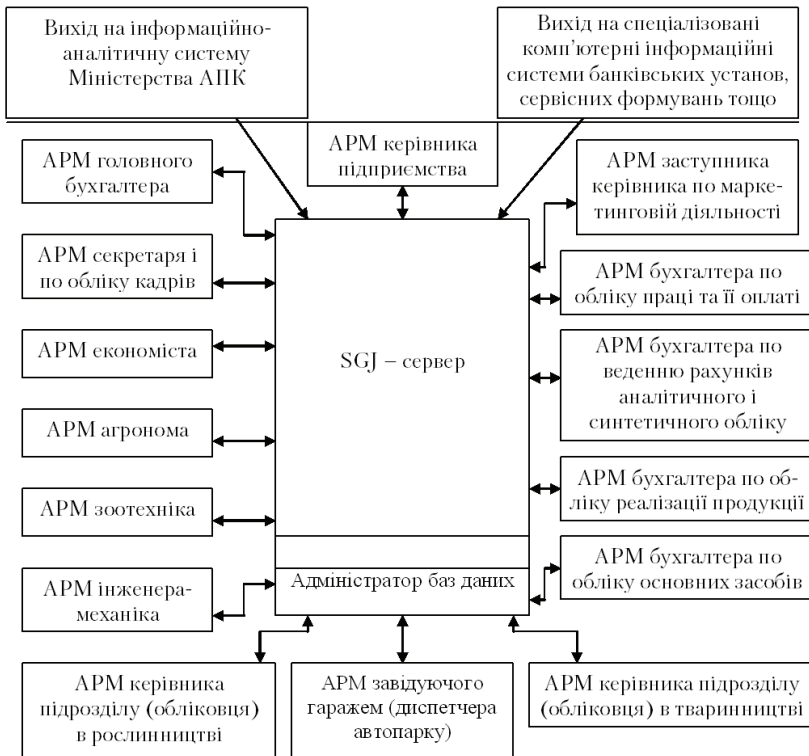
Автоматизоване робоче місце (АРМ) — це робоче місце спеціаліста, яке поряд з іншими засобами праці обладнане персональним комп'ютером або абонентським пунктом, комплексом програм для виконання спеціалістом своїх обов'язків по збору, систематизації, обробці і аналізу інформації.

Кількість АРМів залежить від організаційної структури господарюючого суб'єкта, його розмірів, спеціалізації, технічних можливостей комп'ютерної техніки та їх наявності. Тому інтегрована система повинна мати блочний принцип побудови з можливістю створення конфігурації АРМів з поєднанням автоматизованих, механізованих і немеханізованих операцій по обробці інформації для найбільш ефективної роботи системи. Обмін інформацією між АРМами може здійснюватися за допомогою паперових носіїв, дискет, засобами електронної пошти і локальної комп'ютерної мережі (рис. 5.1) [49].

Таблиця 5.1

## Фактори визначення форми і системи обліку

Фактори і чинники визначення форм (систем)	Форми і системи обліку		
	Журнально-ордерна	Автоматизована	АРМ бухгалтера
1	2	3	4
1. Вид реєстрів первинного обліку	Паперові, жорстко визначені форми бухгалтерських документів	Паперові, жорстко визначені форми бухгалтерських документів	Паперові документи, відеограми, файли на технічних носіях
2. Вид проміжних (накопичувальних) реєстрів	Статичні паперові форми накопичувальних і підсумкових таблиць (відомостей)	Машинограми, файли (масиви проміжної інформації) на машинних носіях	Машинограми, файли проміжні (бази даних) на машинних носіях, відеограми
3. Результатні (вихідні) реєстри обліку	Паперові, жорстко визначені, статичні форми документів (журнали – ордери, головні книги, звітні форми тощо)	Машинограми, файли вихідні (бази даних) на машинних (технічних) носіях	Машинограми, файли вихідні (бази даних) на машинних (технічних) носіях, відеограми
4. Технологія і форми облікової реєстрації	Жорстка, статична послідовність бухгалтерських записів на паперових носіях визначеної форми	Жорстко встановлена послідовність технологічних процесів (процедур) формування файлів на технічних носіях і паперових машинограм	Формування інтегрованої бази облікових даних на технічних носіях з метою подальшого одержання інформації любого рівня
5. Порядок і регламент видачі (формування) вихідних реєстрів	За жорстким регламентом в часі та просторі (за інструкціями і графіком документообігу)	За відповідним регламентом – графіком формування і здачі машинограм	За регламентом, за будь – який обліковий період (день, п'ятиденка, місяць), довідково за потребою



**Рис. 5.1.** Схема організації облікового процесу із застосуванням локальної комп'ютерної мережі

На рис. 5.2 пропонується АРМ керівників виробничих підрозділів. Для впорядкування збору, систематизації, зберігання і використання інформації головний бухгалтер розробляє і затверджує графік документообігу, яким визначаються особи, відповідальні за збирання інформації, строки її одержання (оновлення), коло користувачів. Можна виділити основні принципи організації інформаційних систем в господарствах:

- ♦ інформаційні системи господарств повинні будуватися як відкриті системи і бути засобом для ефективної



**Рис. 5.2.** Орієнтовний перелік робіт, виконуваних на АРМах інтегрованої системи для керівників структурних підрозділів рослинництва і тваринництва

взаємодії як з внутрішньогосподарським, так і зовнішнім середовищем;

- ◆ головним центром інформаційних систем господарств є господарський облік;
- ◆ раціональна організація інформаційних систем повинна передбачати розмежування і регламентацію інформаційних потоків відповідно до документообігу;
- ◆ організація інформаційної системи передбачає створення автоматизованих робочих місць (АРМів), забезпечених засобами зв'язку, оргтехніки і комп'ютерної техніки;
- ◆ у великих господарствах основний напрям розвитку інформаційних систем — інтеграція АРМів і їх об'єднання можливе за умови створення локальної комп'ютерної мережі;
- ◆ у малих і фермерських господарствах зв'язок з навколишнім середовищем і одержання релевантної інформації для своїх потреб може здійснюватись за допомогою ПК та дорадчих служб.

Автоматизована інформаційна система — це відкрита система, ядром якої є господарський облік [107, с. 148]. При впровадженні автоматизованої системи обліку виникають проблеми, а саме — брак коштів і пов'язані з цим проблеми технічного і програмного організаційно-методологічного та кадрового забезпечення.

Проведені дослідження дають підставу зробити висновок, що у багатьох господарствах відсутні програмні інформаційні системи, а існуючі не пристосовані до універсальних бухгалтерських програм. Зокрема, потребує комп'ютеризації найбільш складна ділянка обліку — облік процесу виробництва з метою викладення можливостей і проблем комп'ютеризації обліку виробничого процесу та за допомогою найбільш розповсюдженої універсальної бухгалтерської програми «1С: Підприємство» (конфігурація: сільське господарство), яка дозволяє вести облік в розрізі підрозділів.

У деяких господарствах комп'ютерний облік ведеться за допомогою операційної системи MS DOS, розробленої спеціалістом-програмістом, яка пристосована до конкретного господарства і має високу ефективність в плані збору, обробки, зберігання і надання інформації за короткий час. Дана програма дозволяє оперативно вести внутрішньогосподарський (управлінський), статистичний, податковий і фінансовий облік.

Основна функція внутрішньогосподарського (управлінського) обліку полягає в наданні інформації при визначенні показників для аналізу, аудиту та поєднання їх з бюджетуванням. Нами запропонована комп'ютерна технологія аналітичних досліджень за допомогою ПК в операційній системі Microsoft Excel при аналізі майна, капіталу, фінансової стійкості, оцінки ліквідності, кредитоспроможності та рейтингової оцінки фінансового стану кожного господарства.

Для визначення рейтингової оцінки пропонується програма комплексної (рейтингової) оцінки фінансового стану господарюючого суб'єкта [101].

Основним завданням аналізу є оцінка результатів фінансово-господарської діяльності за попередній та поточний роки, виявлення факторів, які позитивно чи негативно вплинули на використання прибутку, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, визначення фінансових результатів та рентабельності, прийняття рішення про визнання структури балансу задовільною чи незадовільною, а господарство — платоспроможним чи неплатоспроможним.

Фінансовий стан господарюючого суб'єкта — ступінь забезпеченості його необхідними фінансовими ресурсами для здійснення ефективної господарської діяльності, забезпечення стійкої платоспроможності.

Комплексна (рейтингова) оцінка фінансового стану даного господарюючого суб'єкта проводиться банківськими установами для визначення доцільності надання кредиту та зниження ризику кредитних операцій шляхом перевірки фінансового

стану на його кредитоспроможність та виконання цим суб'єктом-позичальником своїх зобов'язань для прийняття керівництвом управлінських рішень.

Для визначення рейтингової оцінки за допомогою операційної системи Microsoft Excel на ПК використовується дані фінансової звітності, проводиться розрахунок системи фінансових показників, які за економічним змістом поділяються на 5 груп: показники ліквідності, показники ділової активності (оборотності), показники фінансової незалежності, показники рентабельності, інші показники.

Таблиця «Комплексна (рейтингова) оцінка фінансового стану» створюється не за допомогою спеціальних матриць, які диференційовані по секторах економіки, фінансових показників на основі значень. Рейтинг кожного фінансового показника може приймати значення від 0 (найнижчий рейтинг) до 10 (найвищий рейтинг), а для галузей сільського господарства визначаються за допомогою наступної матриці (табл. 5.2).

При визначенні рейтингів фінансових показників можуть мати місце специфічні випадки:

- ◆ якщо значення фінансового показника співпадає з межею інтервалу, то при визначенні рейтингу показника береться інтервал з вищим рейтингом;
- ◆ якщо і чисельник, і знаменник показників 1 і 2 (табл. 5.2) дорівнюють нулю, то приймається рейтинг 0;
- ◆ якщо чисельник показників 1 і 2 (табл. 5.2) більше нуля, а знаменник дорівнює нулю, то приймається рейтинг 10;
- ◆ якщо знаменник показників 3–11 (табл. 5.2) дорівнює нулю, то приймається рейтинг 0;
- ◆ якщо знаменник показників 12 і 13 (табл. 5.2) дорівнює нулю, то приймається рейтинг 10;
- ◆ якщо при розрахунку чисельника показника 7 (табл. 5.2) маємо від'ємну суму, його значення дорівнює нулю (рейтинг 0).

Таблиця 5.2

## Матриця визначення рейтингів фінансових показників

№ з/п	Показники	Рейтинг										
		0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Показники ліквідності											
1.1.	Коефіцієнт поточної ліквідності (загальний коефіцієнт покриття)	0-0,1	0,1-0,2	0,2-0,3	0,3-0,4	0,4-0,5	0,5-0,7	0,7-0,9	0,9-1,1	1,1-1,3	1,3-1,5	>=1,5
1.2.	Коефіцієнт швидкої ліквідності	0-0,05	0,05-0,1	0,1-0,15	0,15-0,2	0,2-0,3	0,3-0,4	0,4-0,5	0,5-0,6	0,6-0,7	0,7-0,8	>=0,8
2.	Показники ділової активності											
2.1.	Період оборотності дебіторської заборгованості, днів (Тривалість одного обороту дебіторської заборгованості)	>240	220-240	200-220	180-200	160-180	140-160	120-140	100-120	80-100	60-80	<=60
2.2.	Період оборотності запасів, днів	>280	250-280	220-250	190-220	160-190	140-160	120-140	100-120	80-100	60-80	<=60
2.3.	Період оборотності активів, днів	>1080	960-1080	840-960	720-840	600-720	540-600	480-540	420-480	360-420	300-360	<=300
3.	Показники фінансової незалежності											
3.1.	Коефіцієнт фінансової незалежності, % (Коефіцієнт концентрації залученого капіталу)	=100	95-100	90-95	85-90	80-85	75-80	70-75	60-70	45-60	25-45	0-25
3.2.	Питома вага оборотних активів, сформованих за рахунок власних коштів, % (Коефіцієнт забезпеченості оборотних коштів)	=0	0-1	1-2	2-4	4-6	6-8	8-11	11-15	15-20	20-30	>=30
4.	Показники рентабельності											
4.1.	Рентабельність продажу, %	<-10	-10-6	-6-3	-3-1	-1-0	0-1	1-3	3-5	5-7	7-10	>=10



## Продовження табл. 5.2

4.1.	Рентабельність продажу, %	<-10	-10.-6	-6.-3	-3.-1	-1-0	0-1	1-3	3-5	5-7	7-10	>=10
4.2.	Рентабельність активів, % (Загальна рентабельність (збитковість) капіталу)	<-12	-12.-8	-8.-5	-5.-2	-2-0.	0-1	1-2	2-3	3-4	4-5	>=5
4.3.	Рентабельність капіталу, % (Загальна рентабельність (збитковість) власного капіталу)	<-8	-8.-6	-6.-4	-4.-2	-2-0	0-2	2-4	4-6	6-8	8-10	>=10
5.	Інші показники											
5.1.	Знос основних засобів, % (Коефіцієнт зносу основних засобів)	95-100	90-95	85-90	80-85	75-80	70-75	60-70	50-60	40-50	20-40	0-20
5.2.	Питома вага простроченої дебіторської заборгованості, %	>70	60-70	50-60	40-50	30-40	20-30	15-20	10-15	5-10	0-5	=0
5.3.	Питома вага простроченої кредиторської заборгованості, %	>70	60-70	50-60	40-50	30-40	20-30	15-20	10-15	5-10	0-5	=0

Розрахунок величини інтегрованого показника фінансового стану (ІПФС) обчислюється за формулою:

$$\text{ІПФС} = \sum_{i=1}^{13} R_i \times (V_i : 100),$$

де:  $R_i$  — рейтинг  $i$ -го фінансового показника;

$V_i$  — питома вага  $i$ -го фінансового показника в інтегрованому показнику, %.

Інтегрований показник фінансового стану підприємства може приймати значення від 0 до 10. Аналіз динаміки його величини дозволить сформулювати висновок про позитивні (чи негативні) зміни у фінансовому стані.

Визначення підсумкового рейтингу фінансового стану господарюючого суб'єкта на основі величини інтегрованого показника фінансового стану господарюючого суб'єкту представлено у табл. 5.3.

*Таблиця 5.3*

**Шкала визначення рейтингу фінансового стану  
господарюючого суб'єкта**

Величина інтегрованого показника фінансового стану підприємства	0-1	1-2,5	2,5-4,5	4,5-7	7-10
Рейтинг фінансового стану підприємства	Д	Г	В	Б	А

Враховуючи особливості сільськогосподарських галузей за умов розташування відокремлених їх підрозділів на досить великій відстані від основного офісу та бухгалтерії впровадити інформаційні системи дуже складно. В цьому випадку доцільне використання комп'ютерної техніки і застосування корпоративних мереж [105]. Це дасть змогу керівникам виробничих підрозділів вносити відповідні дані відразу після здійснення операцій. А працівникам бухгалтерії і головному бухгалтеру в лічені секунди мати інформацію щодо витрачання матеріалів, ходу процесу виробництва. Важливо відмітити, що на багатьох господарствах можливе застосування такого підходу, при якому головний бухгалтер виступав би головним менеджером. Адже при автоматизованій системі обліку, з використанням внутрішньої мережі, у головного бухгалтера є повний доступ до інформації про всі виробничі і господарські процеси, що відбуваються в господарстві. Крім того, головному бухгалтеру як фахівцю з бухгалтерського обліку набагато легше орієнтуватися в отриманій інформації і, отже, вірно обробляти її й інтерпретувати для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Отже впровадження автоматизованих інформаційних систем сприяє підвищенню ефективності ведення внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, підвищенню продуктивності праці керівників і спеціалістів, забезпеченню оперативності в прийнятті управлінських рішень.

Автором пропонується впровадження у кожен виробничий підрозділ для автоматизації внутрішньогосподарських розрахунків та спрощення і прискорення зв'язку керівництва з менеджерами (керівниками підрозділів) під час виробничої діяльності комп'ютерних мереж, які складаються з комп'ютерів, засобів зв'язку (наприклад, мідних або оптоволоконних кабелів), та інших пристроїв, таких як концентратори різних типів і маршрутизатори, що створюють мережеву інфраструктуру. Деякі пристрої, наприклад мережеві адаптери, слугують для підключення комп'ютера до мережі. Концентратори і маршрутизатори дозволяють управляти мережевим трафіком. Для передачі інформації від одного комп'ютера до іншого можуть використовуватися різні технології, включаючи мережеві кабелі (мідні або оптоволоконні), радіохвилі й ін.

На практиці використовують два різновиди мереж:

- ◆ локальна мережа (LAN), що являє собою набір комп'ютерів та інших периферійних пристроїв, об'єднаних в межах одного приміщення;
- ◆ глобальна мережа (WAN) вміщує в собі декілька географічно розподілених локальних мереж, які пов'язані за допомогою різних WAN-технологій.

Мережі також можуть використовуватися для внутрішньогосподарських розрахунків між підрозділами в даному господарстві, його головного штабу з підрозділами, а також здійснювати розрахунки з іншими господарюючими суб'єктами.

Усі мережі, великі та малі, зазвичай створюються таким чином, щоб управлінський персонал зміг спільно використати мережеві ресурси і через них спілкуватися між собою на певній відстані. Переваги застосування мереж полягають в наступному:

- ◆ мережа дозволяє спільно використати файли даних. Це відноситься як до файлів, що зберігаються на комп'ютері конкретного користувача мережі, так і до файлів, які можуть бути розміщені на спеціальному файловому сервері — централізованому сховищі файлів, що необхідні для користувачів мережі;
- ◆ користувачі можуть спільно звертатися до таких пристроїв, як принтери, приводи CD-ROM і жорсткі диски, або отримувати доступ до високошвидкісних принтерів або інших пристроїв, які встановлені на сервері;
- ◆ спільне використання програмного забезпечення (електронні таблиці і текстові процесори можуть запускатися в мережі). Більшість файлів, які входять в склад додатків, будуть зберігатися на спеціальному сервері додатків. Це полегшує встановлення і відновлення програмного забезпечення, так як вони виконуються тільки на сервері;
- ◆ мережа дозволяє використовувати такі засоби спілкування, як електронна пошта, оскільки як зображення, так і текст, а також спілкування в мережі не обмежуються текстовою передачею.

Існує безліч операційних систем (таких як Windows і MS DOS), що призначені для однорангових мереж, частіше всього мережа складається з клієнтів і серверів. Клієнт — це комп'ютер, що дозволяє користувачу входити в мережу і звертатися до мережеских ресурсів. Клієнтським комп'ютером керує клієнтська операційна система (наприклад, Windows XP Professional). Призначення клієнта полягає в тому, щоб надати користувачу доступ до мережі. Клієнтському комп'ютеру не потрібні потужні обчислювальні можливості і такий самий обсяг постійної і оперативної пам'яті, як у сервера, оскільки клієнту не доводиться обслуговувати мережескі ресурси (хоча зниження цін на персональні комп'ютери і розвиток технології призвели до того, що можна купити клієнтський комп'ютер такої ж потужності, як кілька років тому вимагалось серверам).

Так як і клієнти, і сервери володіють визначеною обчислювальною потужністю, робоче навантаження в комп'ютерній мережі можна розподілити між клієнтом і сервером. У цьому заключається основна відмінність від централізованих комп'ютерних мереж, де всі обчислювальні можливості зосереджені в центральному комп'ютері, а користувачі підключалися до нього через термінали вводу/виводу.

Сервер зазвичай являє з собою більш потужний комп'ютер, який працює під керівництвом мережевої, або серверної операційної системи (network operating system NOS), наприклад Microsoft Windows Server 2003 або Novell Net Ware.

Сервер забезпечує централізоване адміністрування мережі і обслуговує мережеві ресурси, такі як принтери і файли. Від системного адміністрування залежить, хто з користувачів може або не може увійти в мережу і яким ресурсам йому буде наданий доступ.

Для ведення внутрішньогосподарських розрахунків та чекової форми контролю в автоматизованому режимі користувачі становлять більшість учасників у комп'ютерній мережі. Користувачами являються головний економіст і менеджери (керівники підрозділів). У комп'ютерній мережі вони отримують доступ до мережевих ресурсів. Для входу в мережу користувачу потрібно ввести реєстраційні ім'я та пароль.

Головний економіст може виконувати функції системного адміністратора комп'ютерної мережі. Він контролює роботу мережевих серверів. Більшість мережевих операційних систем дозволяють системному адміністратору слідкувати за функціонуванням мережі, в тому числі за допуском в мережу користувачів. В обов'язки системного адміністратора також входить планування дій в аварійних ситуаціях і захист мережевих ресурсів від вірусів і зовнішніх атак.

До керівника через мережу з виробничих підрозділів може надійти інформація про функціонально-технологічну структуру витрат, тобто витрат, структурованих за безпосередніми

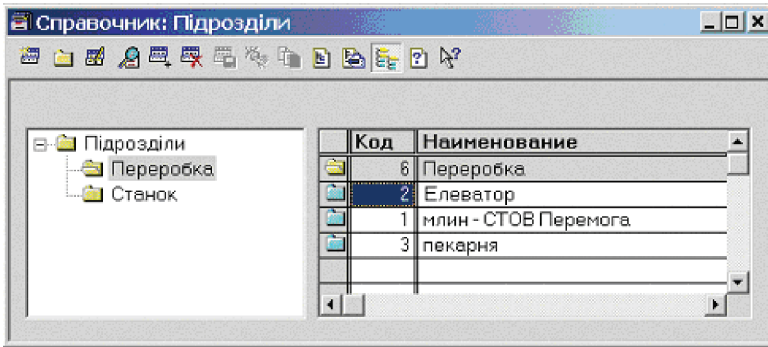
об'єктами їх прикладання, в ролі яких виступають параметри виробничої програми: посівна площа, збирання основної продукції, кількість насіння, добрив, робочого розчину засобів захисту рослин, кількість працівників. Відповідно до цього виробничі витрати класифікуються на незмінні, умовно постійні (на 1 га), продуктивні (на 1 т основної продукції) та сервісні (на одиницю технологічних матеріалів, на 1 працівника), на внесення добрив, нарахування зносу майна під час виробничої діяльності, що дозволяє значно спростити і зробити більш достовірним розрахунок межі беззбитковості.

Автоматизація обліку з використанням комп'ютерних мереж не лише дозволяє, а й поліпшує збирання керівником з виробничих підрозділів інформації для складання виробничих бюджетів на кожен виробничий підрозділ, де вказуються на основі даних технологічних карт плата за користування кредитами — для проведення польових робіт; вартість матеріальних ресурсів — з обсягами їх постачання за видами і періодами та очікувані ринкові ціни на момент їх придбання; види польових робіт — згідно з спланованим обсягом вирощення культури, складу машин; оплата праці — залежно від складу та кількості виконавців, норми виробітку, кількості нормозмін, норми витрачання та вартості електроенергії, пального та інших робіт і послуг.

Для передачі даних також використовується мережева карта, що складається з трансивера (приймопередавача), що забезпечує паралельний потік даних з одного комп'ютера в інший залежно від відстані їх розташування і навпаки. Тобто, мережева карта призначена для з'єднання комп'ютера (клієнта або сервера) з мережевими засобами зв'язку і здійснює передачу даних з комп'ютера кожного керівника підрозділу до керівника даного господарюючого суб'єкта або головного економіста. Для встановлення комп'ютерної мережі з 11 комп'ютерів необхідні витрати складуть близько 200 тис. грн.

Конфігурація для галузей сільського господарства України, що являється додатком до стандартної конфігурації «Бух-

галтерський облік для України 7.70.252», дозволяє ввести облік витрат в розрізі декількох підрозділів. Всі підрозділи перераховуються в однойменному довіднику, який відкривається меню «Довідники» підпунктом «Підрозділи» (рис. 5.3).



**Рис. 5.3.** Облік виробничих витрат по підрозділах з застосуванням комп'ютерних технологій

Для окремого обліку витрат в розрізі виробничих підрозділів, на рахунку 23 (крім 23.1) «Виробництво» в конфігурації ведеться аналітичний облік по субконто «Підрозділи».

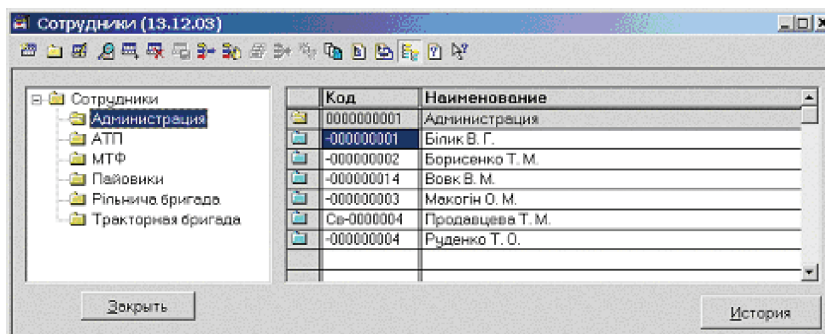
У більшості випадків підрозділ вказується безпосередньо в формах тих документів, які формують проводки по доходах або витратах. Відповідно в кінці місяця фінансові результати будуть отримані в розрізі кожного підрозділу.

В деяких випадках підрозділ жорстко визначається для елементів довідників. Наприклад, для кожного працівника (в довіднику «Працівники») повинно бути вказано підрозділ, на який будуть відноситися витрати по нарахованій працівнику заробітній платі.

Кожен підрозділ в довіднику «Підрозділи» характеризується унікальним кодом і найменуванням. Якщо не потрібно вести облік в розрізі декількох підрозділів, то треба залишити в цьому довіднику тільки один елемент, наприклад, «Основний підрозділ».

Довідник «Працівники» призначений для зберігання інформації про працівників, які працюють в даному господарстві, і відкривається меню «Довідники» пунктом «Працівники». Він використовується як при виписці первинних документів, так і для ведення аналітичного обліку по бухгалтерських рахунках: 37.2 «Розрахунки з підзвітними особами», 37.7.3 «Розрахунки з працівниками і службовцями по інших операціях» і 66 «Розрахунки по оплаті праці». Довідник «Працівники» реалізований трьохрівневим, працівників в цьому довіднику можна об'єднати в довільні групи і підгрупи. Реквізити діалогової форми перегляду і редагування свідчень про конкретного працівника згруповані на декількох закладках.

В нижній частині форми перегляду списку довідника «Працівники», а також на всіх закладках діалогової форми елементу розташована кнопка «Історія», що дозволяє проглянути історію змін значення періодичних реквізитів для кожного елементу довідника (рис. 5.4).



**Рис. 5.4.** Облік оплати праці працівників з застосуванням комп'ютерних технологій.

Такими є реквізити: «Тип працівника» – приймає значення «1» – якщо працівник основний, «0» – якщо сумісник, «Кількість дітей», «Кількість пільг», «Посада», «Оклад», «Рахунок затрат», «Вид затрат», «Вид діяльності».



На закладці «Загальні» містяться основні свідчення про працівника — його табельний номер (він є кодом), прізвище, ім'я, по батькові, стать, посада. В реквізиті «Підприємство» слід вказати назву господарства, на якому працює працівник, цей реквізит доступний до того моменту, поки елемент довідника не записаний. Вибране господарство впливає на код елемента довідника, до нього добавляється префікс, який задається в довіднику «Підприємство».

На закладці «Дані по заробітній платі» вводяться дані, що необхідні для нарахування працівнику заробітної плати і утримання прибуткового податку: сума місячного окладу (або почасового тарифу), розмір авансу, кількість дітей і кількість пільг по прибутковому податку, а також рахунок і стаття витрат, по яких буде списуватися сума нарахованої працівнику заробітної плати.

Якщо в конфігурації вибрана методика обліку витрат з використанням рахунків класу 8 і 9 або з використанням тільки рахунків класу 8, то суми різних нарахувань по працівнику будуть відображені по дебету відповідних субрахунків рахунка 81. А саме, сума нарахованого окладу — по дебету рахунка 811, сума відпускних — по дебету рахунка 814, сума матеріальної допомоги і суми по лікарняних листках, що виплачуються за рахунок власних засобів, — по дебету рахунка 816. Якщо суми таких нарахувань повинні бути відображені по іншому витратному рахунку, то його слід вказати в реквізиті «Рахунок витрат». У цьому випадку саме цей рахунок буде дебетуючим рахунком в проводках по нарахуванню працівнику зарплати, відпускних, матеріальної допомоги і лікарняних за рахунок засобів господарства. Аналогічно, що при вибраній методиці обліку витрат з використанням тільки рахунків класу 9, при незаповненому реквізиті «Рахунок витрат», всі вище перелічені нарахування по працівнику будуть віднесені в дебет рахунка 91. Якщо ці суми таких нарахувань по працівнику необхідно відносити на інший витратний рахунок, що відрізняється від

рахунка 91, його слід вказати в реквізиті «Рахунок витрат». Таким чином, заповнити реквізит «Рахунок витрат» необхідно тільки в тому випадку, якщо затратний рахунок у вказаних проводках повинен відрізнятися від використаних. В іншому випадку цей реквізит слід залишати незаповненим. Аналітику затратного рахунка/або рахунків (в реквізитах «Вид витрат» і «Вид діяльності»), навпаки, слід вказати обов'язково.

Паспортні дані працівника: серія, номер, ким и коли виданий, а також адреса місця реєстрації (або фактичного проживання) працівника, контактний телефон вносяться на закладці «Паспортні дані».

У реквізиті закладки «Податкові дані» вводяться індивідуальний податковий номер працівника, назва і адреса податкової інспекції по його місцю проживання.

В реквізитах «Процент аліментів» і «Отримувач аліментів» необхідно вказати процент для відрахувань по виконавчих листах, і безпосередньо працівника, якому необхідно перерахувати утримані аліменти. В довідник додані періодичні реквізити: «Пенсіонер», «Інвалід» і «Договірник», а також не періодичний реквізит «Сума майнового паю». Заповнення цих полів впливає на розрахунок заробітної плати. Якщо встановити значення реквізиту «Пенсіонер» = 1, то в документі «Нарахування ЗП» з працівника не будуть утримуватися відрахування в фонд страхування від безробіття. Якщо реквізит «Інвалід» = 1, то документ «Нарахування в фонди» буде нараховувати на заробітну плату цього працівника податок по ставці для інвалідів. Якщо встановити реквізит «Договірник» = 1, то в документі «Нарахування ЗП» з працівника будуть утримуватися відрахування в пенсійний фонд і прибутковий податок з громадян. В реквізиті «Сума майнового паю» необхідно встановити загальну суму майнового паю, яким володіє даний працівник.

Застосовуючи комп'ютерну технологію, можна ефективно вести звіт по полях, який призначений для аналізу тракторних робіт по полях і культурах, що на них вирощені. Для форму-

вання звіту потрібно вибрати пункт «По полях» меню «Звіти» підменю «Рослинництво».

Для налаштування параметрів звіту необхідно вказати період, за який повинен бути сформований звіт; також можна вибрати з довідника «Поля» конкретне поле і культуру з довідника «ТМЦ». Для того, щоб вибрати одну культуру, необхідно включити ознаку «Культура».

В друковану форму виводиться перелік виконаних робіт і їх обсяг у гектарах за вибраний період.

Звіт по трудовозатратах містить інформацію про кількість відпрацьованих працівниками днів за вказаний період часу, інформацію про кількість чоловіків і жінок, які працюють в даному господарстві, і загальний аналіз оплати праці за окремий період. Для формування звіту потрібно вибрати пункт «Відпрацьовано днів» меню «Звіти» підменю «Зарплата». Для формування документа необхідно задати потрібний період, і всі необхідні дані будуть представлені у вигляді таблиць. Звіт про витрати праці включає в себе дані по рахунках і підрозділах, а також по сумах, що розподілені між цими підрозділами. Для формування звіту потрібно вибрати меню «Звіти» підменю «Зарплата» пункт «Трудовозатрати». Звіт формується на кінець місяця, який необхідно вибрати в діалоговій формі. При натисканні кнопки «Сформувати» в друковану форму виведуться дані про затрати праці за місяць, а також з початку поточного року по рахунках і по підрозділах. Звіт по тракторному парку призначений для отримання звітності по підрозділу «Тракторний парк» на основі документів «Лист машиніста-тракториста». Для формування звіту потрібно вибрати меню «Звіти» підменю «Зарплата» пункт «Тракторний парк».

В головному вікні діалогу здійснюється вибір виду звіту: «Відпрацьовано трактористом» (скільки за період тракторист відпрацював годин, відпрацював гектарів, яка основна оплата і доплати, скільки всього нараховано зарплати), «Відпрацьовано

трактором» (скільки на тракторі за період відпрацьовано годин, гектарів, умовних гектарів, виконано змінних норм), «Відпрацьовано трактористом на тракторі» (скільки за період відпрацьовано на конкретному тракторі годин, гектарів, умовних гектарів, виконано змінних норм), «Затрати по тракторній бригаді» (розподіл робіт по витратних рахунках з урахуванням виду палива і його витрати за нормою і фактично). У звіт «Витрати по тракторній бригаді» входить підзвіт «Зведена відомість по витратах» (розподіл робіт по витратних рахунках). В залежності від вибраного виду звіту стають доступними для вибору поля «Тракторист» та/або «Трактор». У головному вікні вибирається період звіту. При будь-якому виді звіту можна не вибирати конкретного тракториста або трактор, і тоді звіт формується по всіх трактористах та/або тракторах, що існують в документах за період. Звіт по автопарку призначений для отримання звітності по підрозділу на основі документів «Дорожній лист». Для формування звіту потрібно вибрати меню «Звіти» підменю «Зарплата» пункт «Автопарк». У головному вікні діалогу здійснюється вибір виду звіту: «Відпрацьовано водієм» (скільки і на якому автомобілі за період водій відпрацював годин, який пробіг, скільки всього нараховано зарплати), «Відпрацьовано автомобілем» (скільки на автомобілі за період було відпрацьовано годин, який пробіг, який вид палива, витрата палива за нормою і фактично), «Затрати по автопарку» (розподіл робіт по витратних рахунках з урахуванням пробігу і тонно-кілометрів), «Роботи, виконані автомобілем» (скільки кілометрів і тонно-кілометрів відноситься до кожної роботи, виконаної автомобілем за період). В залежності від вибраного виду звіту стають доступними для вибору поля «Водій» та/або «Автомобіль». Також у головному вікні вибирається період звіту. При будь-якому виді звіту можна не вибирати конкретного водія або автомобіль, і тоді звіт формується по всіх водіях або автомобілях, що присутні в документах за період.

Звіт про рух худоби містить інформацію про залишки тварин у ваговому і кількісному обчисленні на початок і кінець періоду і руху типу приплід, купівля, переміщення, продаж, забій. Цей звіт являється одним з найбільш часто використовуваних звітів у тваринництві.

Для формування звіту потрібно вибирати меню «Звіти» підменю «Тваринництво» пункт «Звіт про рух худоби». На екран буде виведена діалогова форма запиту параметрів звіту, в який необхідно вказати, за який період необхідно сформувати звіт. Період задається вибором дати початку періоду і дати закінчення періоду.

В полі «Місця зберігання» необхідно задати склад або матеріально-відповідальну особу, по якому необхідно сформувати звіт. Звіт формується у вигляді списку, в якому для кожної групи тварин виводиться залишок на початок періоду, обороти за період (вага і кількість), залишок на кінець періоду. В звіті про витрати кормів відображається інформація про списані корми на кожну групу тварин. Дані представлені в двох періодах: за місяць і з початку року.

Для формування звіту потрібно вибрати пункт «Журнал обліку затрат кормів» меню «Звіти» підменю «Тваринництво» головного меню програми. В діалозі вибирається необхідний період (місяць) для формування звіту. Після цього слід натиснути клавішу «Сформувати». Автоматично формується друкована форма. Звіт по приросту і приплоду дозволяє одержати інформацію про приплід і приріст як в цілому по господарству, так і з різним ступенем деталізації: по підрозділу, по конкретній групі тварин за будь-який вибраний в звіті період. Для формування звіту потрібно вибрати меню «Звіти» підменю «Тваринництво» пункт «Звіт по приплоду/приросту».

## 5.2. Бюджетування у системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку

Для стабільного, спрямованого на перспективу розвитку сільського господарства необхідне створення економічно обґрунтованої системи управління, в якій центральне місце займає бюджетування, базою якого є внутрішньогосподарський облік. Бюджет є інструмент координації, регулювання, адаптації, стимулювання, оцінки керованої системи. Бюджети створюють можливість для експрес-аналізу та контролю за виробничими витратами, що дозволяє оцінити діяльність менеджерів, визначити ефективність і результативність управлінських рішень [89].

При бюджетуванні необхідною умовою є визначення організаційної структури господарюючого суб'єкта. Сучасне сільське господарство має велику кількість структурних одиниць зверху донизу, які можна розглядати як сукупність різних центрів відповідальності.

В табл. 5.4 приведені центри відповідальності, які сформовані на основі центрів витрат. Розподіл витрат за центрами відповідальності дає можливість конкретно розробити посадові інструкції персоналу, закріпити працівників за операційно-технологічними витратами даного об'єкта та забезпечити ефективність виконання їх функцій.

Кожний керівник та спеціаліст має свої обов'язки, права і відповідальність, виконання яких оцінюється КТУ.

При складанні бюджетів необхідно використовувати набір планових ідентичних показників. Показники повинні мати змістовну і часову сумісність та бути своєчасно відкориговані. Процес коригування може включати три типи прийняття управлінських рішень [48]:

«Ресурс — ресурс» — передбачає вибір виду ресурсу та оцінку його впливу на витрати;

«Ресурс — продукт» — передбачає, для якого виду виробництва продукції найбільш доцільно використовувати ресурси;

Таблиця 5.4

## Центри відповідальності у виробничій сфері

Центри витрат	Центри відповідальності	Керівник центру відповідальності	Основні види діяльності
1	2	3	4
Ферма ВРХ	Молочно-товарна ферма з потоковим циклом виробництва	Завідуючий молочно-товарною фермою	Виробництво молока, вирощення молодняка до 20 днів
	Ферма по відгодівлі ВРХ	Завідуючий фермою по відгодівлі ВРХ	Відгодівля молодняка на м'ясо і підготовка ремонтного молодняка
	Основне стадо свиней	Завідуючий СТФ	Одержання і вирощення молодняка до 60 днів
	Ферма по відгодівлі свиней	Завідуючий СТФ	Відгодівля молодняка на м'ясо і підготовка ремонтного молодняка
Рільничі бригади	Рільничі бригади № 1–2	Бригадири рільничих бригад	Виробництво продукції рослинництва
Овочева бригада	Бригада по вирощуванню овочів	Бригадир овочевої бригади	Вирощування овочів
Бригада по кормовиробництву	Бригада по кормовиробництву	Бригадир по кормовиробництву	Закладка і зберігання грубих і соковитих кормів
Машинно-тракторні бригади	Машинно-тракторна бригада № 1–2	Бригадир машинно-тракторної бригади	Машинно-тракторні послуги для внутрішньогосподарських підрозділів
Автопарк	Автопарк	Завідуючий гаражем	Автопослуги для внутрішньогосподарських підрозділів
Тік	Тік	Завідуючий током	Доробка зернової продукції і насіння власного виробництва

## Продовження табл. 5.4

1	2	3	4
Будівельно-ремонтна бригада	Будівельно-ремонтна бригада	Інженер-будівельник	Будівельно-ремонтні послуги для внутрішньогосподарських підрозділів
	Цех по виробництву будівельних матеріалів	Майстер по виробництву будівельних матеріалів	Виробництво будівельних матеріалів (цегла, блоки, столлярні вироби та ін.)
Складське господарство	Складське господарство	Завідуючий складом	Зберігання ТМЦ
Переробка продукції	Цех по переробці продукції	Начальник цеху	Первинна переробка сільськогосподарської продукції, приготування кормосумішей
Торгово-побутовий комплекс	Магазини (4 одиниці), пекарня	Завідуючий магазином	Торгівля, випікання хліба і хлібопекарських виробів
Адміністративно-збутовий центр	Адміністративний центр	Керівник господарюючого суб'єкта	Загальне керівництво
	Фінансово-економічна служба	Начальник фінансово-економічної служби	Облік, аналіз, внутрігосподарський аудит, внутрігосподарська фінансова звітність
	Матеріально-технічне постачання і збут продукції	Заступник керівника по комерційній діяльності	Постачальницько-збутова діяльність
	Технологічна служба	Головні спеціалісти	Керівництво основними галузями, консультаційні послуги по виконанню технологічних процесів
	Соціальна сфера	Заступник керівника по господарській частині	Утримання соціальної сфери
	Екологічна сфера	Керівник господарюючого суб'єкта	Підтримання екологічного середовища відповідно до норм



«Продукт — продукт» — передбачає, яку кількість можна виробити продукції при обмежених ресурсах для одержання максимальної кількості прибутку.

Основним інструментом бюджетування є норми та нормативи.

Необхідність створення типових галузевих систем норм і нормативів підтверджується практикою багатьох господарюючих суб'єктів агропромислового комплексу. Наприклад, на створення загальногосподарської автоматизованої бази економічних нормативів певні господарства витрачають приблизно 470 тис. грн за сім років.

Першу народногосподарську систему норм запроваджено в 1980 р. Відповідно до цього розроблена і затверджена у 1985 р. система норм і нормативів для галузей АПК [63]. У державно-плановій економіці головна увага зосереджувалась на центральному управлінні матеріально-речовими процесами і потоками, лімітувались засоби виробництва, його результати (продукція і послуги) планово розподілялись, нормативне господарство мало централізований характер. У 1985 р. в п'яти основних групах містилося 92 види норм і нормативів [27]. Нині в зв'язку з утворенням суверенних держав мережа розроблювачів методичних документів і нормативних показників значно зменшилася. В АПК є 59 науково-дослідних, проектних, навчальних інститутів, центрів, які можуть займатися нормуванням. Однак багато з них через низку причин організаційного характеру перепрофілювали свої нормативні підрозділи на виконання інших досліджень.

На наш погляд, потрібно відновити і використати досягнення минулих років, розробити чітку скоординовану мережу для створення галузевих систем економічних норм і нормативів. Ці системи мають складатися із сукупності положень, методичних рекомендацій, нормативних матеріалів, класифікованого переліку і складу норм та нормативів. Їх застосування дасть змогу в кожному господарстві постійно мати необхідний

для прийняття управлінських рішень перелік обґрунтованих норм і нормативів, які б враховували їх організаційно-економічні й природно-кліматичні особливості. Система повинна передбачати можливість використання сформованої на її основі нормативної бази для обліку, аналізу і бюджетування, розрахунку показників, необхідних для складання договорів з орендними та підрядними колективами, окремими орендарями, кооперативами та контролю за їх діяльністю. Тому потрібно в кожній галузі й підгалузі агропромислового комплексу створювати свої типові галузеві системи нормативів, які були б побудовані за ієрархічним принципом. Типова галузева система норм і нормативів є складовою частиною системи для функціонування економічного механізму агропромислового комплексу.

Виходячи з принципу взаємозв'язку і сумісності системи норм і нормативів, а також необхідності автоматизації процесів формування нормативної бази (збирання, нагромадження, відновлення норм і нормативів), галузева структура виражається в системі техніко-економічних норм і нормативів за видами робіт і за витратами праці, сировини, матеріалів і паливно-енергетичних ресурсів, нормативів використання виробничих потужностей та інвестицій тощо.

Для галузі сільського господарства, як відмічають вчені, [17] можуть бути встановлено такі групи норм і нормативів: ефективність сільськогосподарського виробництва; затрати праці і заробітної плати; витрати і запаси сировини, матеріалів, палива й енергії; тривалості освоєння проектних потужностей підприємств, що запроваджуються, показники використання виробничих потужностей; інвестиції капітального будівництва; використання сільськогосподарської техніки, устаткування і потреби в них; фінансові, грошові (комплексні) витрати на виробництво (обслуговування, цільові заходи і т.ін.); соціально-економічні; охорони навколишнього середовища; галузеві специфічні норми і нормативи.

Продовжуючи думку вчених, автор пропонує таку структуру норм і нормативів при плануванні вирощування сільськогосподарської продукції: 1) показники, що характеризують основні технологічні умови вирощування сільськогосподарських культур; 2) затрати праці і заробітної плати, відрахувань і нарахувань на неї; 3) витрати сировини, матеріалів, палива й енергії в натуральних вимірниках; 4) норми запасів матеріальних цінностей в натуральних вимірниках; 5) нормативи капіталовкладень; 6) нормативи тривалості освоєння основних фондів, використання техніки, устаткування і потреби в них; 7) нормативи фінансових показників; 8) норми вартісних техніко-операційних витрат на вирощування сільськогосподарської продукції; 9) стандарти на сільськогосподарську продукцію; 10) соціально-економічні нормативи; 11) нормативи охорони праці й навколишнього середовища.

До першої групи нормативів належать терміни проведення сільськогосподарських робіт, агротехнічні і зооветеринарні вимоги, санітарно-гігієнічні умови утримання худоби, птиці, звірів, потреби окремих видів посівної площі для бджільництва і шовківництва, фізико-хімічний склад ґрунту, конфігурація, топографія земельної площі, технічна характеристика сільськогосподарських машин, комунікаційні зв'язки, стан доріг, рівень професійної підготовки працівників, ергономічно-соціальні умови та ін.

Друга група — це нормативи часу, виробітку, обслуговування, тарифна система, нормативи на основну і додаткову оплату, її компенсацію, надбавки, доплати і преміювання, а також відрахування та нарахування на заробітну плату, у Фонди соціального страхування і забезпечення.

Третя група — норми використання сировини і матеріалів, мікробактеріальних та органомінеральних добрив, регуляторів росту рослин, хімічних і біологічних засобів захисту рослин, дефоліантів і десикантів, біологічного палива, насіння, розсади і посадкового матеріалу, кормів, макро- і мікроелементів,

каротину і вітамінів для годівлі худоби, звірів і птиці, амінокислот, води, підстилкового матеріалу, хімічних консервантів, кормів, норми витрати сировини і матеріалів для первинної обробки і переробки сільськогосподарської продукції, технічне обслуговування і ремонт основних фондів, виробничі норми витрат матеріалів у будівництві й на виготовлення будівельних деталей, виробів і конструкцій, норми витрати паливно-енергетичних ресурсів, норми виробничих запасів, матеріалів і палива, норми природних втрат сільськогосподарської продукції, палива при транспортуванні і збереженні, нормативи приросту продуктивності сільськогосподарських тварин, звірів і птиці залежно від різних чинників.

Четверта група — норми страхових перехідних фондів, насіння, кормів, нормативи запасів матеріальних ресурсів (мінеральних добрив, отрутохімікатів, палива, медикаментів, засобів захисту тварин, ремонтних матеріалів, запчастин, твердого палива тощо).

П'ята група — нормативи питомих капітальних вкладень на технічне переозброєння, реконструкцію, розширення і нове будівництво об'єктів виробничого і невиробничого призначення, норми тривалості будівництва об'єктів, житлових будинків і об'єктів комунального господарства, нормативи величини розриву в часі (лаг) між проведенням капітальних вкладень і одержанням ефекту, норми тривалості освоєння проектних потужностей об'єктів тваринництва і промислового птахівництва.

Шоста група — норми потреби в техніці, денної (змінної) продуктивності, річний (сезонний) виробіток і завантаження тракторів, комбайнів та іншої сільськогосподарської техніки, нормативні терміни служби машин, терміни проведення капітальних, поточних ремонтів і технічних доглядів техніки, норми вантажопідйомності та ін.

Сьома група — нормативи, що регламентують взаємовідносини з державними і місцевими бюджетами, позабюджетними фондами, внутрішньогосподарськими підрозділами

та окремими працівниками, банками і підприємствами, що визначають розміри відрахувань на цільові фонди і резерви, які відображають фінансовий стан і платоспроможність кожного господарства.

Восьма група — нормативи витрат у вартісних вимірниках на 1 га сільськогосподарських культур, на сто голів тварин і птиці, одиницю продукції, комплекс робіт з виготовлення добрив, доставки, зберігання і внесення мінеральних добрив та хімічної обробки посівів сільськогосподарських культур, нормативи комплексних витрат коштів на застосування біологічних засобів захисту рослин, вапнування, фосфоритування й обробку солонцевих ґрунтів, рекультивацію земель, поверхневе поліпшення природних угідь і пасовищ, догляд за культурними і природними сінокосами і пасовищами, лісосмугами і лісомеліоративними насадженнями, садами, виноградниками й іншими багаторічними насадженнями, заготівлі, транспортування різних видів кормів, ветеринарно-санітарне обслуговування тварин, нормативи грошових витрат у первинній обробці сільськогосподарської продукції в підсобних господарствах і промислах, допоміжних і обслуговуючих виробництвах.

Дев'ята група — стандарти на сільськогосподарську продукцію (розміри, вміст клейковини, фізико-хімічний склад, наявність нітратів, жирність та ін.)

Десята група — нормативи із удосконалення соціальної структури трудового колективу, норми і нормативи умов праці й охорони здоров'я, норми розрахунку соціальної інфраструктури (житла, підприємств торгівлі й громадського харчування, культурно-просвітніх установ, шкіл і дошкільних установ, побутового обслуговування, лікувально-оздоровчих установ), норми господарсько-питного споживання води і водовідведення, споживання електроенергії на комунально-побутові потреби, витрати газу, забезпеченості внутрішньогосподарськими дорогами з твердим покриттям, нормативи зелених насаджень.

Одинадцята група — норми виведення земель під захисні лісові насадження, нормативи на рекультивацію земель, відведення земель для сільськогосподарських потреб водоспоживання і водовідведення, водоохоронні зони, нормативні вимоги до збереження і застосування засобів хімізації, розміщення населених пунктів і виробничих центрів [43].

Структура і склад норм і нормативів дають змогу використовувати їх під час організації автоматизованої системи збирання і нагромадження даних для складання бюджетів.

Бюджетування в сільському господарстві має ряд особливостей і може складатись із декількох етапів: збір інформації, планування графіку координації дій між центрами відповідальності; визначення стратегії розвитку підприємства та чинників, які негативно впливають на обсяг вирощування продукції; уточнення елементів витрат за об'єктами та сферами відповідальності; обґрунтування нормативів як на вартісні, так і на кількісні параметри виконання технологічних процесів; проведення допоміжних розрахунків по визначенню і обґрунтуванню кількісних і якісних характеристик об'єктів витрат і доходів, обговорення бюджетних показників за центрами витрат і відповідальності, їх координація, проектування і затвердження, а також узгодження з напрямками діяльності господарюючого суб'єкта (рис. 5.5) [76, с. 105].

Як показує досвід, процес бюджетування в сільському господарстві може здійснюватись після 10 січня кожного року і одночасно по всіх центрах відповідальності.

Планування здійснюється спочатку за обсягами виробництва, потім за елементами витрат, далі проводиться планування фінансових результатів. Раніше при плануванні зберігалась аналогічна послідовність, відмінність полягає в тому, що застосовувався регламентований нормативний метод на основі директивних показників, а в даний час — розрахунково-конструктивний, який базується на маркетингових дослідженнях. На базі даної методології нами проведено пла-



**Рис. 5.5.** Модель організаційно-логічної побудови бюджетів

нування собівартості зернових культур. Незважаючи на заперечення окремих вчених про неможливість поділу витрат на постійні і змінні на сільськогосподарську продукцію [109], автором запропонований цей поділ на основі розроблених в Полтавській державній аграрній академії технологічних карт для визначення точки беззбитковості, маржинального доходу та операційного важелю (лівєриджу).

Слід відмітити, що цей поділ умовний, але дозволяє визначити основну тенденцію. Розглянемо детально проведені розрахунки (табл. 5.5).

Відповідно до ліміту витрат в технологічній карті близько 2/3 витрат по елементу «Оплата праці» віднесено до умовно-постійних (оплата праці на підготовці ґрунту, посіву, догляду за посівами), а 1/3 витрат на оплату праці — до умовно-змінних (оплата праці на збиранні урожаю знаходиться в прямій залежності від кількості зібраної продукції). Аналогічний поділ прийнятий нами і на розподілі витрат по елементу «Пально-мастильні матеріали».

Елементи «Органічні та мінеральні добрива», «Насіння» віднесені до умовно-змінних витрат, тому що від кількості внесених добрив, якості та сорту насіння залежить кількість вирощеної продукції.

Елементи «Засоби захисту рослин», «Амортизація» віднесені повністю до умовно-постійних, так як встановлені норми витрат на засоби захисту, амортизацію, яких потрібно дотримуватись, як правило, не впливають на кількість вирощеної продукції.

Елементи «Поточний ремонт» та «Оренда землі» віднесені до умовно-постійних витрат, так як ці витрати не впливають на збільшення вирощування продукції. Загальновиробничі витрати, на наш погляд доречно віднести на умовно-змінні, адже вони залежать від кількості вирощеної продукції (наприклад, оплата праці керівників і спеціалістів галузі рослинництва, витрати на відрядження, витрати на первинну документацію та ін.).



Таблиця 5.5

## Калькуляція собівартості озимої пшениці

Статті витрат	Од. вим.	Виробничі витрати на 1 ц зернових		
		Всього	в тому числі	
			умовно-постійні	умовно-змінні
Оплата праці (пряма і непряма)	грн	1,39	0,97	0,42
Насіння	грн	1,33	1,33	
Мінеральні добрива	грн	0,82		0,82
Органічні добрива	грн	1,03		1,03
Засоби захисту рослин	грн	1,77	1,77	
Пально-мастильні матеріали	грн	2,96	2,07	0,89
Амортизація	грн	1,05	1,05	
Поточний ремонт	грн	1,98	1,98	
Інші матеріальні витрати	грн	1,36		1,36
Оренда землі	грн	1,85	1,85	
Загальновиробничі витрати	грн	0,59	0,22	0,37
Виробнича собівартість	грн/цнт	16,14	11,24	4,90
Збір продукції	т	7743	X	X
Площа	га	1650	X	X
Ціна реалізації	грн/цнт	43,52	X	X

Елемент «Інші операційні витрати» можна віднести до умовно-змінних (крім фіксованого податку), до цих витрат віднесені витрати на малоцінний швидкозношуваний інвентар, електроенергію, податки, витрати допоміжних і обслуговуючих підрозділів. В основному ці витрати залежать від кількості виробленої продукції. Цей поділ умовний і кожне господарство може розробити свою методику розподілу витрат.

В приведеній нами технологічній карті розрахунок витрат проведений в натуральних, вартісних та енергетичних вимірниках. Даний поділ дозволяє побудувати графік беззбитковості та

визначити точку беззбитковості. Дані досліджень (рис. 5.6) свідчать, що постійні витрати в 2001 р. були майже в 2 рази менші, ніж в 2002 і 2003 роках (відповідно 480, 914 та 988 тис. грн). У цьому році, як показано на графіку беззбитковості, обсяг реалізації до 1500 т збитковий — при середньореалізаційній ціні — 43, 52 грн/ц, тобто господарство з цього обсягу не може відшкодувати власні витрати. В 2002 р. на 34% знизилась середньореалізаційна ціна і на 6% підвищились виробничі витрати, збитковий обсяг виробництва досяг 5000 т, у 2003 р. зниження виробничих витрат на 11%, а також збільшення на 47% середньореалізаційної ціни забезпечує прибутковість від реалізації понад 2500 т зерна.

Отже, при бюджетуванні розрахунок точки беззбитковості дає можливість передбачити, до якого рівня вирощування продукції буде збитковим, а при яких умовах може забезпечити прибуток [38].

Після побудови графіка беззбитковості наступним етапом планування є створення графіка маржинального доходу, що ілюструє залежність маржинального доходу від обсягу продажу і виробничих витрат.

### Графік беззбитковості озимої пшениці за 2001 в СВК "Батьківщина" Котелевського району Полта



Рис. 5.6. Графік беззбитковості

Графік маржинального доходу, як різниця між виручкою від реалізованої продукції та умовно-змінними витратами, зображений на рис. 5.7, показує, як ефективно потрібно використовувати умовно-змінні витрати.

На відміну від графіка безбитковості графік маржинального доходу містить ще й лінію змінних витрат. Даний розподіл витрат ми здійснювали на умовну продукцію, яка включає зерно, солому, зерновідходи.

Метою нашого дослідження було обґрунтування точки безбитковості основної продукції зерна, хоча додаткові надходження можуть бути від реалізації соломи і зерновідходів. При розрахунках площа вирощування озимої пшениці була постійною, тобто не впливала на кількість вирощеної продукції.

Наступним етапом бюджетування є коефіцієнт маржинального доходу — співвідношення маржинального доходу та виручки від реалізації продукції, запас міцності — величина, на яку фактичний або запланований обсяг продажу перевищує безбитковий обсяг виручки від реалізації продукції та коефіцієнт запасу міцності — співвідношення запасу міцності й

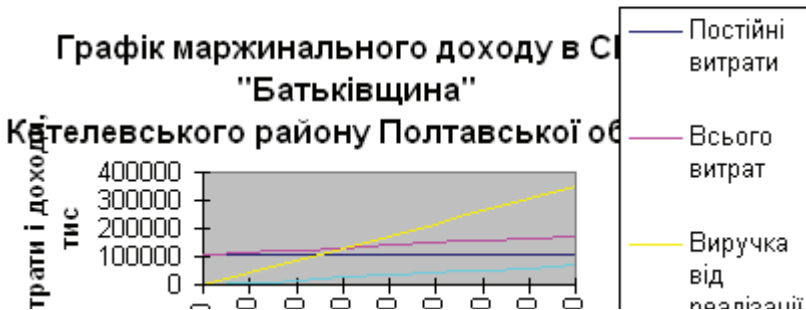


Рис. 5.7. Графік маржинального доходу

фактичного або запланованого обсягу виручки від реалізації продукції, а також операційний важіль, або ліверидж — співвідношення постійних і змінних витрат, що забезпечує більший відсоток зростання прибутку, ніж відповідний відсоток зростання кількості продукції.

Коефіцієнт маржинального доходу, запас міцності й операційний важіль (ліверидж) — важливі індикатори реагування прибутку на зміну виробленої продукції та виробничих витрат.

Бюджетування має свої позитивні та негативні сторони.

Переваги бюджетування полягають у позитивній дії на мотиваційний настрій колективу; координації роботи підрозділів і підприємства в цілому; можливості проведення аналізу бюджетів та своєчасного внесення коригуючих змін; удосконаленні процесу розподілу ресурсів; допомозі керівникам підрозділів постійно здійснювати контроль за використанням виробничих витрат. Головним недоліком бюджетування є великий обсяг облікової роботи, її складність та дороговизна системи бюджетування, а також недосконалість методики розподілу виробничих витрат. Тому метою подальшого нашого дослідження є розробка моделей розподілу загальноновиробничих витрат та витрат на незавершене виробництво.

### **5.3. Контролінг виробничих витрат**

Система контролю виробничих витрат за сучасних умов стає вирішальним моментом щодо впливу на результати діяльності підрозділів і господарюючого суб'єкту в цілому. Тому доцільно розглянути питання щодо використання такої системи в сільському господарстві України.

У практиці діяльності господарюючих суб'єктів та теоретичній спадщині, що було відмічено в першому розділі, є кілька методів обліку і контролю виробничих витрат (стандарт-кост, директ-костинг, нормативний метод, чекова форма контролю

витрат). Вони відрізняються один від одного організаційно-правовими та методологічними засадами. Якщо перші з названих методів використовують як засоби для подальшого прийняття рішень, то чекова форма контролю є, крім того, методом самоконтролю з боку керівників і колективу підрозділу та засобом стимулювання за результати роботи колективу.

В узагальненому вигляді особливості зазначених методів обліку і контролю виробничих витрат подано в табл. 5.6 [66].

Методи обліку і контролю витрат наведено у міру їх розробки та впровадження у виробництво.

Нормативний метод обліку витрат, який почали впроваджувати в СРСР в 30-ті рр., суттєво не відрізнявся від стандарт-кост з методологічного боку. Ми погоджуємось з точкою зору Ю.Литвина та В.Олійника з цього приводу [58], які зазначають, що аналіз вітчизняної літератури, яка висвітлює зарубіжний досвід організації обліку витрат виробництва (зокрема роботи академіка М.Чумаченка [110], професорів М.Маргуліса [61], О.Мухіна [68], С.Сатубалдіна [90] і С.Стукова [96] та ін.) переконує, що, наприклад, в США немає жодного господарюючого суб'єкта, який не вів би облік за системою «стандарт-кост».

Хоча автори вбачають у цій системі відмінності від нашого нормативного методу, їх практично немає, адже цей метод рекомендований професором М.Жебраком в 30-ті рр., аналогічний методу «стандарт-кост», який діяв в ці роки в США [35]. Відмінності між «стандарт-кост» і нормативним методом, на наш погляд, полягають у порядку збирання та в методах опрацювання інформації.

У багатьох зарубіжних суб'єктах господарювання бухгалтерський облік проводився в цілому по господарству, матеріали списували під час їх одержання від постачальника, був відсутній облік витрат за об'єктами калькуляції та підрозділами. Тому контроль за витратами здійснювали, як правило, порівнянням стандартних витрат з фактичними, але здебільшого у

Таблиця 5.6

### Характеристика основних методів обліку і контролю виробничих витрат

Назва методу	Порядок доведення завдань до підрозділу	Склад витрат	Спосіб виявлення відхилень від плану (бюджету)	Особи, що відповідають за відхилення	Система стимулювання
Стандарт-кост	На певний період на підставі нормативних даних	Прямі, загально-виробничі, а в окремих випадках і загальногосподарські витрати	Розрахунково-конструктивний	Керівник підрозділу	За рішенням власника та наявності трудової угоди
Нормативний метод обліку	На звітний період та більш короткі проміжки часу на підставі нормативних даних	Ті самі витрати, а також витрати на збут продукції	За допомогою нормативних документів і проведених розрахунків	Особи, з вини яких сталися відхилення	За економію витрат на підставі рішення органів управління
Директ-костінг	На звітний період	Лише прямі виробничі витрати з поділом на змінні та постійні	Розрахунково-конструктивний	Керівник підрозділу (центрів витрат)	За рішенням власника та наявності трудової угоди
Чекова форма контролю	На виробничий період на основі внутрігосподарських нормативів	Виробничі витрати, загально-виробничі витрати, а також в разі потреби відрахування на покриття загальногосподарських витрат та витрат на збут	Розрахунково-конструктивний	Увесь колектив	За підсумками звітного періоду

натуральних вимірниках. За наявності відхилень їх оцінювали за повною собівартістю або за поточними цінами придбання.

При нормативному методі відхилення у витратах матеріалів та оплаті праці фіксували в нормативних документах, а всі інші відхилення визначали розрахунково. Тим самим цей

метод давав більш точні, ґрунтовні та докладні дані про результати господарювання. При цьому суми економії і перевитрат визначали в результаті аналізу виявлення факторів та особами, які відповідали за відхилення, але все це потребувало значних затрат часу на доведення лімітів до виконавців, документальне підтвердження фактів перевитрат, одночасного обліку в одному реєстрі нормативів, відхилень і фактичних даних про витрати за всіма статтями прямих і непрямих витрат. Нормативний метод контролю давав точні дані для контролю за умови дотримання передбачуваного обсягу виробництва, що в сільському господарстві важко передбачити, тому в даному випадку доцільний поділ на постійні і змінні витрати, що передбачає метод обліку витрат «директ-костинг». Особливістю цього методу контролю є те, що відхилення визначаються за змінними витратами при умові, що постійні витрати за даний період проводяться за плановими розрахунками і залишаються незмінними. Даний метод дозволяє скоротити аналітичні розрахунки.

У господарствах з великою номенклатурою продукції досить часто це створювало такі великі потоки інформації, що їх аналіз за відхиленнями неможливо було здійснити. Крім того, відсутність достовірних і обґрунтованих нормативів значно ускладнювала облік. Слід визнати, що при цьому методі досить часто створювався істотний психологічний бар'єр між бухгалтерами та керівниками підрозділів, адже облік витрат (а саме вони насамперед ставали об'єктами обліку) вівся по кожній особі. Це призводило до того, що в бухгалтерії заводили «досьє» на підрозділи та осіб, внаслідок чого виникали непорозуміння та недоречності. Нормативний метод, незважаючи на його переваги, впроваджувався під тиском і, як правило, «тримався» на ініціативі економістів чи бухгалтерів.

У науковій літературі останніх років значна увага приділяється контролю як важливому засобу поліпшення управління господарством. В зарубіжній практиці дана система має

назву «контролінг». Слово «контролінг» від англійського «to control» — контролювати, у Франції набуло поширення як «реєстр, контролюючий список», у США як «управлінський облік», в Німеччині як «контролінг» [47]. У цій країні контролінг виконує такі функції:

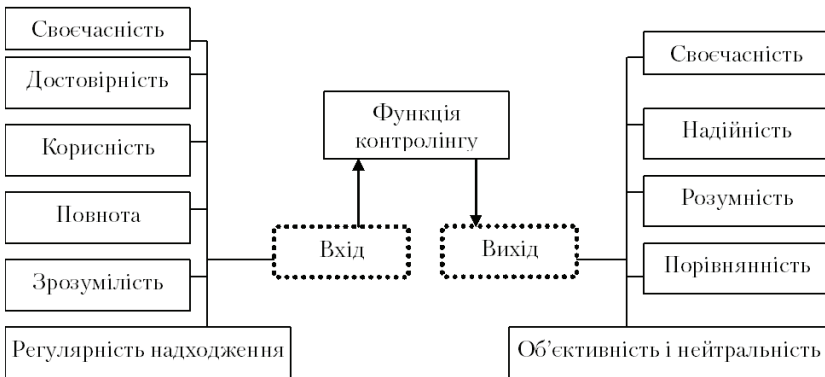
- ◆ інформаційну — здійснює інформаційне і консультативне забезпечення управлінських рішень, створює функціонування інформаційної системи управління господарством;
- ◆ обліково-контрольну — використовується для порівняння планових і фактичних витрат, визначення відхилень та обґрунтування причин їх виникнення;
- ◆ аналітичну — проявляється при розробці методики визначення підконтрольних показників, які дозволяють виявити причини відхилень від планових або нормативних показників;
- ◆ планову — складання бюджетів і координація роботи підрозділів та господарюючого суб'єкта в цілому для досягнення поставленої мети. Отже, контролінг забезпечує ефективність управлінського процесу.

Інформаційна функція контролінгу потребує ряд вимог. Основні із них зображені на рис. 5.8 [109, с. 100].

Організаційні елементи контролінгу — визначення об'єктів, їх інформаційне забезпечення (рис. 5.9) [109, с. 112]. Головною метою контролінгу є ефективне використання виробничих витрат, їх видів шляхом виявлення причинно-наслідкових факторів, прийняття своєчасних рішень по регулюванню відхилень, оптимізації співвідношення «витрати — прибуток». Інструментарій і узагальнення інформації можливе при застосуванні цілої системи показників і методів аналізу. Розглянемо основні показники, які застосовуються контролінгом, побудовані на логіко-дедуктивних схемах [46]:

1. Du Pont — розроблена американською компанією з аналогічною назвою, де центральним показником виступає рента-





**Рис. 5.8.** Вимоги до функції контролінгу в розрізі вхідної і вихідної інформації

бельність інвестованого капіталу (ROI) із такими складовими, як рентабельність обороту та обіг капіталу [86].

2. Pyramid Structure of Ratios — запропонована Британським інститутом менеджменту, де основним показником є ROI та різні показники обороту.

3. Zvei — розроблена Центральною спілкою електротехнічної промисловості Німеччини і складається з двох великих блоків: аналізу зростання та структурного аналізу [122].

4. RL — запропонована Райхманом [121] та Ліхніттом [120] і передбачає як основні показники рентабельність і ліквідність.

Крім того, є низка емпірико-індуктивних систем (Blaver, Weibel, Camel), побудованих на передбаченні можливих ситуацій щодо неплатоспроможності певного господарюючого суб'єкта.

Розглянуті види аналізу діяльності господарюючого суб'єкта підтверджують факт, що всі вони є системою фінансового аналізу, а при вивченні складу, класифікації та формування витрат виробництва застосовуються загальноприйняті підходи, тому



Рис. 5.9. Організаційні елементи контролінгу

вітчизняна категорія «контроль» і зарубіжна «контролінг» мають спільну мету, об'єкти, інструментарій.

У практиці обліково-аналітичної роботи використовуються ряд методів економічного аналізу, зокрема факторний аналіз, який дозволяє визначити відхилення кожного фактора і дати оцінку причин, які вплинули на дане відхилення, при цьому використовуються методи ланцюгових підстановок, метод відхилень, кореляційно-регресивний метод і т.ін. Найбільш простий і найменш трудовитратний є метод ланцюгових підстановок. Розглянемо його на прикладі вирощування цукрового буряка і проаналізуємо зміну величини умовно-змінних витрат від обсягу виробництва, ціни і норми витрат на 1 га, використовуючи такі позначення і формули:

Зв — змінні витрати становили 5 грн. — планові (фактичні);

Нп (ф) — норма витрат на 1 га посіву (2400, 2440) грн — планова (фактична);

Оп (ф) — обсяг виробленої продукції (175, 162) ц — плановий (фактичний);

Цп (ф) — ціна реалізації (15,62, 11,10) грн — планова (фактична).

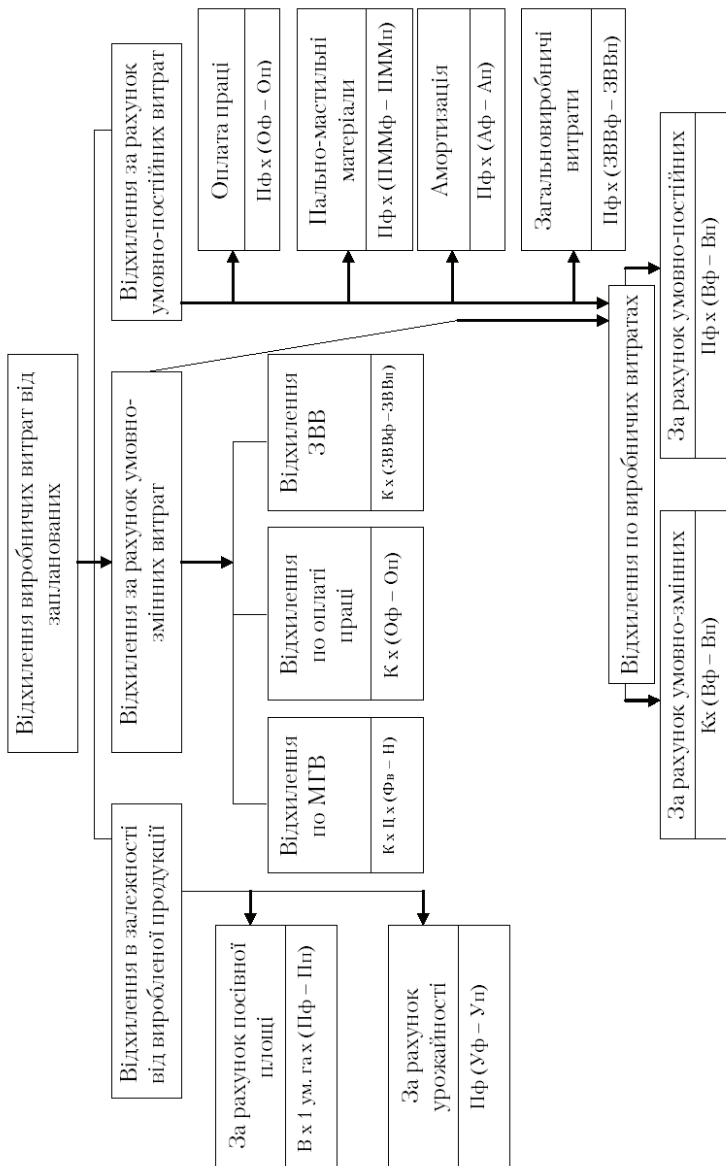
Якщо побудувати загальну формулу:

$$Зв = О \times Ц \times Н,$$

то видно, що відхилення змінних витрат від нормативних даних відбулись:

- ♦ за рахунок зміни обсягу вирощеної продукції —  $(Оф - Оп) \times Цп \times Нп$  на 4873,44 грн;
- ♦ за рахунок зміни ціни —  $Оф \times (Цф - Цп) \times Нп$  на 17573,76 грн;
- ♦ за рахунок зміни норми витрат на 1 га —  $Оф \times Цф \times (Нф - Нп)$  на 719,28 грн.

Використання даного методу дозволяє нам побудувати модель відхилень виробничих витрат від планових (рис. 5.10) [112].



**Рис. 5.10.** Модель розрахунку впливу різних факторів на величину витрат

де: Пп (ф) — посівна площа, га — планова (фактична);  
Уп (ф) — урожайність, ц/га — планова (фактична);  
В на 1 га — виробничі витрати на 1 га;  
К — кількість одержаної продукції, ц;  
Ц — ціна придбаних матеріально-грошових цінностей;  
Оп (ф) — обсяг виконаних робіт, га — плановий (фактичний);  
Фв — фактичні виробничі витрати;  
Н — норми витрат;  
Зв — загально-виробничі витрати;  
ПММп (ф) — пально-мастильні матеріали — планові (фактичні);  
Ап (ф) — амортизаційні відрахування — планові (фактичні);  
Вп (ф) — виробничі витрати — планові (фактичні).

Даний метод широко відомий спеціалістам, його можна використовувати, як вважає автор, при аналізі виробничих витрат за стадіями життєвого циклу продукції.

Наприклад, на першому етапі життєвого циклу вирощування продукції рослинництва — «Техніко-економічне обґрунтування» доцільно провести аналіз обґрунтування вирощування тієї чи іншої культури, вибір критеріїв і економічних показників, чинників зниження витрат, обґрунтування методів, алгоритмів розрахунку аналітичних показників ефективності використання землі, приміщень, орієнтовного попиту, граничної ціни, варіантів операційно-технологічних витрат відповідно до енергозберігаючих та екологічно чистих технологій, рівень вкладу управлінського персоналу в удосконалення виробництва. З цією метою проводиться збір, систематизація і підготовка вихідних даних для інформаційного забезпечення, проведення техніко-економічних розрахунків, аналітична обробка проведених розрахунків, вибір найоптимальнішого технічного рішення.

На другому етапі життєвого циклу «Організація виробництва» аналіз визначає доцільність доведення технологічних

процесів до виконавців, рівень технічної підготовки, рівень технічного забезпечення, адаптацію всіх служб до даного технологічного процесу, якісні параметри виконання робіт, ремонт, модернізацію, підготовку і транспортування, відхилення від існуючої технології, вдосконалення споживних властивостей продукції, аналіз відхилень за статтями і елементами витрат, взаємозв'язок постійних і змінних витрат. Ця стадія найбільш витратоємка.

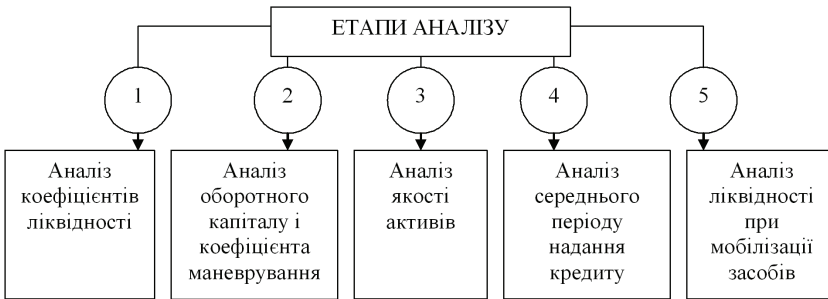
Третій етап життєвого циклу — «Зберігання продукції» — на цьому етапі проводиться аналіз матеріально-технічної бази для зберігання, технологічних норм зберігання, витрат на транспортування, первинну обробку продукції.

Четвертий етап життєвого циклу — «Реалізація продукції» — включає аналіз проблеми ринків збуту, реалізаційних цін, процес формування витрат на збут, рекламу, якісні параметри реалізованої продукції, роботу маркетингової служби. Важливе місце в рамках контролю є оцінка фінансової стійкості підприємства, яка визначається системою показників ліквідності.

Приєднуючись до думки вчених [45, 59, 74, 78, 82, 100], ми пропонуємо такі етапи аналізу оцінки фінансового стану (рис. 5.11) [47].

Рівень ліквідності господарюючого суб'єкта свідчить про ступінь ризику вкладення коштів у господарство. Аналіз ліквідності дає змогу визначити, наскільки ризиковано вкладати кошти у господарство, а також чи не може підприємство мати ліквідні активи для погашення своїх зобов'язань.

Ліквідність характеризується здатністю господарства виконувати свої короткотермінові (поточні) зобов'язання за рахунок власних поточних активів. Господарство може вважатись ліквідним, якщо його поточні активи перевищують поточні зобов'язання, а само воно здатне оперативно перетворювати активи у платіжні зобов'язання для оплати короткотермінових зобов'язань. Ліквідність господарства — це його



**Рис. 5.11.** Етапи аналізу фінансової стійкості господарюючого суб'єкта

здатність швидко продати активи й одержати гроші для оплати своїх зобов'язань. Ліквідність визначається співвідношенням величини ліквідних засобів, які можуть бути використані для погашення боргів і величини зобов'язань. За своїм змістом ліквідність господарюючого суб'єкта означає ліквідність його балансу.

З категорією ліквідності тісно пов'язане поняття платоспроможності, під якою розуміють здатність господарюючого суб'єкта виконувати свої зовнішні (короткострокові та довгострокові) зобов'язання, використовуючи власні активи.

Важливе значення при аналізі має визначення величини оборотного капіталу, яке може досягати нуля або бути менше нуля. Це говорить про те, що поточні активи рівні або менше короткострокових зобов'язань. Показник оборотного капіталу тісно пов'язаний із загальним коефіцієнтом ліквідності.

Аналіз якості активів зводиться до аналізу двох показників: частки важко релізуючих активів в загальній величині поточних активів і співвідношення важко релізуючих і легко реалізуючих активів. У випадку, коли ріст частки важко реалізуючих активів у загальній величині поточних активів постійний від перевірки до перевірки, це може слугувати сигналом про зниження виробництва.

Збільшення величини співвідношення важко реалізуючих і легко реалізуючих активів може виникати через збільшення кількості важко реалізуючих активів або через зменшення кількості легко реалізуючих активів. І те, і інше свідчить про необхідність більш ретельного аналізу цієї проблеми. Аналіз коефіцієнтів абсолютної ліквідності пропонується на рис. 5.12 [76, с. 126].

На основі запропонованої методики проведений аналіз показників абсолютної ліквідності [108]. Дослідження показали, що жодне із 75 господарств не знаходиться на першій стадії (абсолютна платоспроможність), тобто жодне з них не є абсолютно ліквідним. Більшість господарств знаходяться на третій стадії (критична неплатоспроможність) – 50,7%. На етапі надкритичної неплатоспроможності (явного банкрутства) перебуває 13 (3%), тобто це господарства, які одержали збитки, а



**Рис. 5.12.** Алгоритм показників ліквідності господарюючого суб'єкта



значить, коефіцієнт покриття, абсолютної ліквідності та забезпечення власними засобами менші нормативних (табл. 5.7) [108]. Якщо врахувати, що налічується понад шістсот господарств, то близько 85 господарств не володіють достатніми ресурсами, щоб самостійно вийти з кризового стану, і єдиний шлях їх фінансового оздоровлення — це санація. Автор поділяє думку В.Д. Чумак, що прогнозувати можна втрати (відновлення) господарством своєї платоспроможності за допомогою співставлення прогнозних джерел покриття запасів та прогнозного значення самих запасів. Зрозуміло, що в структурі оборотних активів певну питому вагу повинні становити виробничі запаси. Зменшення грошових засобів, дебіторської заборгованості, готової продукції в активі балансу не впливає на коефіцієнт покриття, оскільки зміни відбуваються лише в структурі активів даного господарства.

Таблиця 5.7

**Господарюючі суб'єкти сільськогосподарської галузі за оцінкою фінансового стану**

Показники платоспроможності	Кількість підприємств	Питома вага, %	Коефіцієнти			Фінансовий результат, тис. грн
			Абсолютної ліквідності	Забезпеч. власними засобами	Покриття	
Абсолютна платоспроможність	–	–	–	–	–	–
Поточна неплатоспроможність	27	30,0	0,01	+ 0,56	2,80	540,3
Критична неплатоспроможність	38	50,7	0,01	–1,11	0,82	+412,5
Надкритична неплатоспроможність	10	13,3	0,00	–2,72	0,43	–429,2
<b>Разом</b>	<b>75</b>	<b>100,0</b>	<b>0,01</b>	<b>–0,72</b>	<b>1,48</b>	<b>+346,2</b>

Необхідно знизити коефіцієнт покриття до рівня 1,0 так, щоб третина приросту запасів покривалась за рахунок збільшення прибутку даного періоду.

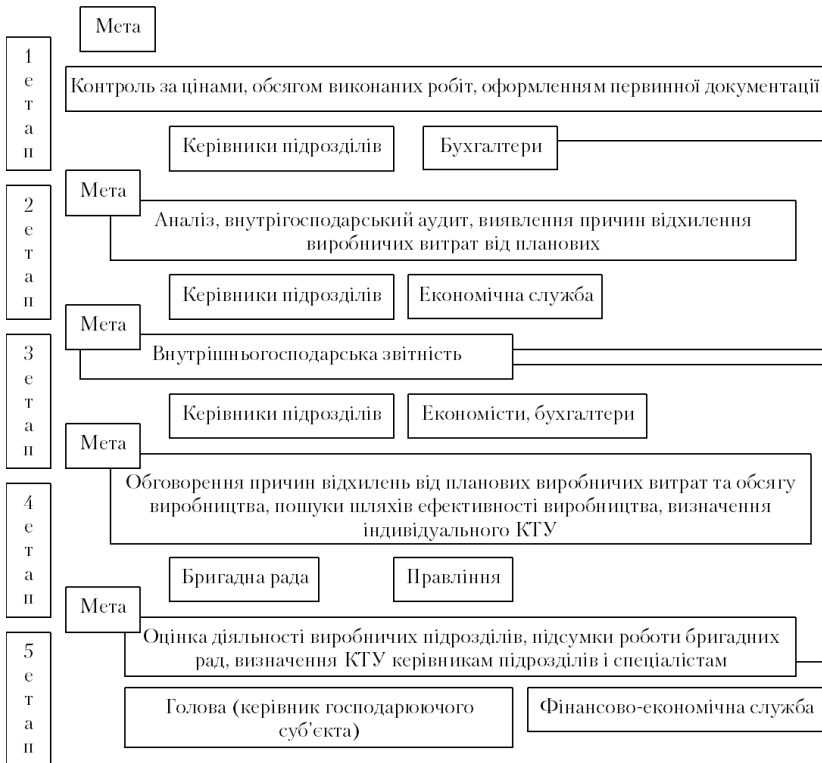
Отже, з метою прогнозування можливої втрати платоспроможності в найближчі три місяці необхідно: по-перше, розрахувати величину виробничих запасів на кінець аналізованого періоду, враховуючи темпи звуження чи збільшення виробництва; по-друге, розрахувати прибуток на кінець прогнозного періоду; по-третє, порівняти прибуток з виробничими запасами. Якщо прогнозований прибуток покриває не менше третини приросту запасів, можна зробити висновок, що господарство в найближчі три місяці збереже свою платоспроможність. Враховуючи сезонний характер сільськогосподарського виробництва, ця методика дуже важлива.

Своєчасно проведений контроль дозволяє виявити основні причини відхилення від нормативних показників, передбачити можливість подальшого фінансового стану господарюючого суб'єкта.

Як уже відмічалось раніше і як стверджують вчені Л.С.Шатковська [111] та Д.М.Фесенко [103], саме чекова форма контролю дозволяє своєчасно і оперативно здійснювати контроль за операційною діяльністю: «...важливо зазначити, що це єдина, проста, зрозуміла практика, розумна, діюча і прийнята на озброєння спеціалістами сільського господарства система планування, обліку і контролю витрат на виробництво».

Дана система виникла в результаті недосконалої діючої системи обліку витрат на виробництво, її неоперативності у визначенні відхилення від нормативів та особливості сезонного характеру сільськогосподарського виробництва. Пропонуємо послідовність проведення контролю за виробничими витратами (рис. 5.13).

Узагальнений досвід свідчить, що підрозділи спершу охоче переходили на чекову форму контролю витрат, але за останні роки ця система контролю затормозилась, послабла у



**Рис. 5.13.** Послідовність проведення контролю виробничих витрат

зв'язку із проведеною реструктуризацією в господарствах аграрного сектора, низьким рівнем професійної підготовки керівників середньої ланки, усталеним менталітетом працівників аграрної сфери, системою управління. Вивчення позитивних та негативних сторін чекової форми контролю витрат дає змогу організувати систему управління витратами виробництва в сучасних умовах.

Практика свідчить, що в досягненні економії повинні бути зацікавлені виконавці через систему матеріального стимулювання за підсумками роботи колективу. Однак при цьому слід

визнати, що застосування цього заходу насамперед визначається власником, який може вважати, що найбільш повне і раціональне використання ресурсів залежить від його керівництва, і тому в приватних господарюючих суб'єктах запровадження засад госпрозрахунку має регулюватися за допомогою колективного договору. Особливо це доцільно робити щодо підрозділів, які розташовані далеко від господарства і де власникові важко здійснювати контроль за виконанням технологічних операцій та понесеними витратами і виходом продукції. У всіх інших господарствах питання про застосування госпрозрахункових засад має вирішувати безпосередньо колектив.

У даному випадку виникає питання, як зараховувати маржинальний дохід, що виникає при перевиконанні планових завдань, та обґрунтувати методика визначення рівня виконання завдань з виходу продукції в цих умовах.

Ряд авторів вважає [71, 75], що маржинальний дохід не повинен включатися до госпрозрахункового доходу підрозділу, тому економія витрат (перевитрати) має визначатися порівнянням фактичної суми з розрахованою за формулою:

$$E = V_f - (K \times Z + \Pi \times V_{y-z} + V_p),$$

де  $V_f$  — фактичні витрати на виробництво;

$K$  — кількість продукції;

$Z$  — змінні витрати на одиницю продукції;

$\Pi$  — площа посівів (середнє поголів'я), що використані при виробництві продукції;

$V_{y-z}$  — умовно-змінні витрати на площу посіву чи середню голову;

$V_p$  — постійні планові витрати на виробництво певної продукції.

Така методика визначення відхилень від запланованих витрат потребує належної побудови обліку факторів, які визначатимуть нормативні витрати з метою їх порівняння з фактичними, а поглиблений аналіз — істотної перебудови обліку

витрат. По-перше, необхідно виділити ті елементи витрат, які є змінними і умовно-змінними, і вести їх облік з якомога більшою деталізацією з метою вивчення і узагальнення, тоді як постійні можна укрупнити, виділяючи лише найбільш суттєві, що важливо для контролю за виконанням кошторису. По-друге, особливої уваги потребують ті статті, до складу яких входять витрати, які залежать від кількості виробленої продукції.

Наприклад, у багатьох виробництвах до складу прямої оплати входить погодинний заробіток, нарахований окремим працівникам за виробництво конкретної продукції. Наявність подібних сум приводить до виникнення маржинального доходу при зростанні обсягів виробництва, або навпаки — до перевитрат на оплату праці при зменшенні обсягу виробництва. Вплив цього фактора залежить від питомої ваги погодинної оплати в конкретному періоді.

Тут можна було б рекомендувати запровадження такої системи оплати праці, за якої всім працівникам оплата нараховувалася б за вихід продукції. Однак при цьому слід враховувати, що для розрахунків потрібно брати середній рівень виходу продукції, оскільки при завищенні обсягу виробництва в розцінці може бути закладено маржинальний дохід, що може піти на користь власника, але зменшить заробіток працівників підрозділу.

У центрах доходу велику увагу необхідно приділяти питанням контролю за обсягами реалізації, насамперед щодо інформаційного забезпечення. Труднощі виникають у тих господарствах, підрозділи яких надають аналогічні послуги чи виробляють аналогічні види продукції (наприклад рослинницькі бригади), адже при цьому виникає потреба у деталізації даних про обсяги та якість реалізованої продукції в розрізі підрозділів.

В подібних умовах матеріальне стимулювання може здійснюватися залежно від розміру створеного підрозділом господарства доходу з порівнянням виручки від реалізації

з фактичною або скоригованою сумою витрат на фактичний обсяг виробництва. При цьому потрібно враховувати, що госпрозрахунковий дохід слід зменшити на витрати, пов'язані зі збутом продукції, адже ціна на продукцію може залежати від умов постачання, тобто прямі витрати на збут впливають на розмір госпрозрахункового доходу.

На користь цього свідчать ще два моменти. По-перше, в окремих галузях народного господарства при обчисленні собівартості продукції передбачено застосовувати повну собівартість. Так, при обчисленні собівартості сільськогосподарської продукції визначено межю витрат, які входять до складу виробничої собівартості продукції, наприклад, при обчисленні собівартості зерна до її складу включалися витрати з початку виробництва до очистки зерна на току (франко-тік), а овочів — франко-місце зберігання або продажу, тобто і нині до складу собівартості цієї продукції включають витрати на збут, а це суперечить чинним положенням з бухгалтерського обліку, де не передбачається обчислення повної собівартості продукції.

Отже, при використанні системи контролю за допомогою центру доходу виникають труднощі щодо обчислення госпрозрахункового доходу і, відповідно, системи матеріального стимулювання.

На необхідність обчислення повної собівартості продукції свідчить і той факт, що існує звітність, зокрема форма № 50 с.г., де зіставляється собівартість товарної продукції певного виду з виручкою від її реалізації. Аналіз даних цієї звітності за останні роки показує, що всі види продукції, як правило, високодохідні, тоді як у цілому сільськогосподарське виробництво збиткове.

І тут виникають два питання, які потребують вирішення.

По-перше, згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XIV підприємства самі визначають порядок ведення обліку витрат виробництва. Водночас Планом рахунків та

інструкцією про його застосування не передбачено обчислювати повну собівартість продукції, що ускладнює застосування контролю за результатами господарювання за схемами центрів доходів.

По-друге, законодавче закріплення прав господарства на комерційну таємницю, зокрема щодо витрат виробництва і наслідків реалізації окремих видів продукції, ставить під сумнів правомірність практики звітності про собівартість продукції. Нами пропонується визначати три види собівартості: собівартість операційно-технологічну — за операційно-технологічними витратами відповідно до прийнятої методики; виробничу собівартість — за операційно-технологічними витратами і загальновиробничими витратами; повну собівартість — за виробничими витратами, адміністративними витратами та витратами на збут.

Застосовують операційно-технологічну, виробничу собівартість, до складу якої входять операційно-технологічні витрати, збільшені на 5%, що становлять суму загальновиробничих витрат за попередні роки в рослинництві, і на 10% в тваринництві. При розрахунках з іншими господарствами тут застосовують повну собівартість, яку розраховують, виходячи із суми виробничих витрат і витрат на збут, а також адміністративних витрат, що розподілені між видами продукції.

Функціонування реформованих господарств, послідовне зміцнення самостійних первинних колективів, на думку В.Я.Амбросова [14], ґрунтується на розвитку прямих договірних відносин саме цих господарств насамперед зі своїми первинними підрозділами в сфері виробництва, переробки, обслуговування та постачання. Водночас у всіх господарствах первинні колективи зберігають зв'язки з керівництвом даного господарства, виробничі підрозділи переходять на договірні відносини з підрозділами загальногосподарського призначення — ремонтними майстернями, гаражами, будівельними цехами, цехами з переробки продукції, комунального обслуговування. Такий

характер відносин повинен бути взаємовигідним і усвідомлений всіма сторонами. Безумовно, з переходом на прямі внутрішньогосподарські зв'язки відбудеться перерозподіл функцій управління як у первинних підрозділах, так і по господарству в цілому. Як свідчить багаторічний досвід, основне завдання внутрішньогосподарського (управлінського) обліку пов'язане з підвищенням відповідальності первинних колективів і кожного власника за результати своєї роботи. Однак численні факти з розпаюванням землі і майна свідчать, що рівень відповідальності не підвищився. У деяких господарствах спостерігається порушення трудової дисципліни, крадіжки, негосподарське ставлення до землі і майна. При цьому рівень відповідальності може бути забезпечений за рахунок цілеспрямованої роботи щодо реального розширення прав первинних трудових колективів з питань організації виробництва, самостійної реалізації продукції, розподілу розрахункового доходу на базі комерційного розрахунку, коли кожна виробнича структура має свій баланс, розрахункові рахунки, їх продукція реалізується за розрахунковими цінами. Розглянемо детально взаємозв'язок функцій внутрішньогосподарського (управлінського) обліку (табл. 5.8) [58].

Виконання цих функцій потребує підготовки спеціалістів саме в цій галузі. Використовуючи зарубіжний досвід, розглянемо роль бухгалтера-аналітика в організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку. В процесі планування бухгалтер-аналітик бере участь в розробці бізнес-планів, відповідає за формування даних про результати минулого періоду, які потрібні при прогнозуванні показників. Він розробляє методику складання кошторису, складає графіки роботи, координує розробку короткострокових планів всіма підрозділами і слідкує за тим, щоб ці плани були тісно взаємопов'язані. Потім він зводить ці плани в єдине.

Для здійснення процесу контролю і регулювання використовуються дані внутрішньогосподарського обліку, які зво-



Таблиця 5.8

**Взаємозв'язок функцій внутрішньогосподарського  
(управлінського) обліку**

№ з/п	Управлінські функції	Підрозділи на господарському розрахунку	Підрозділи на комерційному розрахунку
1	2	3	4
1.	Обґрунтування виробничої програми на поточний рік і на перспективу		
1.1.	Визначення виробничої програми	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи за погодженням керівництва
1.2.	Закріплення за підрозділами землі, техніки, виробничих приміщень, поголів'я худоби, наділення ресурсами – кормами, паливно-мастильними матеріалами, добривами, тараю, фінансовими ресурсами та ін.	У межах земельних та майнових паїв працівників підрозділу, переданих у власність. Решту в користування або оренду керівництва відповідно до укладеного договору	У межах земельних та майнових паїв працівників підрозділу, переданих у власність. Решту в користування або оренду керівництва відповідно до укладеного договору
1.3.	Визначення перспектив виробничого розвитку господарюючого суб'єкта, його підрозділів та організація їх виконання	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи за погодженням керівництва
1.4.	Організація виконання інноваційних програм	Підрозділи за участю керівництва	Підрозділи і керівництво у системі
1.5.	Соціальний розвиток	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи і керівництво спільно
2.	Організація поточної діяльності		
2.1.	Організація господарської діяльності в первинних підрозділах	Підрозділи	Підрозділи
2.2.	Узгодження господарської діяльності між первинними колективами	Підрозділи за участю керівництва	Підрозділи за участю керівництва
2.3.	Вирішення питань господарської діяльності між первинними колективами	Підрозділи за участю керівництва	Підрозділи за участю керівництва
2.4.	Організація контролю за виконанням робіт у рослинництві і тваринництві	Підрозділи з можливою участю керівництва	Підрозділи з періодичною участю керівництва
2.5.	Організація контролю за якістю виробленої продукції, станом економіки	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи за участю керівництва

## Продовження табл. 5.8

1	2	3	4
2.6.	Організація маневрування між підрозділами техніки, ресурсів, робітників та ін.	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи самостійно або разом з керівництвом
3.	Організація маркетингу, економічної і фінансової діяльності		
3.1.	Пошук економічно вигідних партнерів з питань:		
	Матеріально-технічного забезпечення	Підрозділи разом з керівництвом	Підрозділи разом з керівництвом
	зберігання, переробки і реалізації продукції	Підрозділи разом з керівництвом	Підрозділи разом з керівництвом
	фінансування та інвестицій	Підрозділи разом з керівництвом	Підрозділи разом з керівництвом
3.2.	Підготовка і укладання договору на виробництво продукції (надання послуг);		
	первинних підрозділів з керівництвом	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи і керівництво спільно
	первинних підрозділів між собою	Підрозділи за участю керівництва	Підрозділи при необхідній участі керівництва
3.3.	Розробка нормативно-методичної бази для організації внутрішньогосподарських відносин:		
	внутрішньогосподарські ціни на продукцію і послуги	Підрозділи за участю керівництва	Підрозділи за участю керівництва
	оплата праці і матеріальне стимулювання	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи з можливою участю керівництва
	орендна плата	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи і керівництво спільно
	розподіл отриманого доходу, система матеріальних санкцій, виплата дивідендів	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи і керівництво спільно
3.4.	Організація фінансового господарства (розрахунок потреби в джерелах фінансування, кредити, умови одержання, терміни погашення)	Підрозділи за участю керівництва	Підрозділи і керівництво спільно
3.5.	Організація обліку і звітності:		
	у первинних колективах	Підрозділи і керівництво	Підрозділи
	по господарствах в цілому	Керівництво і підрозділи	Керівництво і підрозділи
3.6.	Підбиття підсумків року, складання звіту, його обговорення та затвердження	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи за участю керівництва

*Продовження табл. 5.8*

4.	Організація матеріально-технічного забезпечення і реалізації виробленої продукції		
4.1.	Розрахунок потреби в матеріально-технічних ресурсах, організація фактичного забезпечення	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи і керівництво спільно
4.2.	Використання продукції:		
	виробленої в обсязі укладеного договору	Керівництво і підрозділи	Підрозділи
	виробленої понад обсяги, передбачені договором	Підрозділи	Підрозділи
5.	Організація капітального будівництва		
5.1.	Визначення обсягів капітального будівництва	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи за участю керівництва
5.2.	Організація робіт з капітального будівництва, які виконуються господарським способом	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи за участю керівництва
6.	Організація робіт із соціального розвитку села	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи за участю керівництва
7.	Моніторинг за власністю на землю та майно, рух, обіг	Підрозділи разом з керівництвом	Підрозділи разом з керівництвом
8.	Кадрова політика, зв'язок з пенсіонерами, різними організаціями, органами управління	Підрозділи і керівництво спільно	Підрозділи і керівництво спільно

дяться в звіті про наявні результати. В цих звітах дається порівняльний аналіз фактичних результатів і запланованих показників для кожного центру відповідальності. Бухгалтери-практики, які працюють в господарствах сільського сектора, поки що, як показали результати анкетування, не володіють методами внутрішньогосподарського обліку.

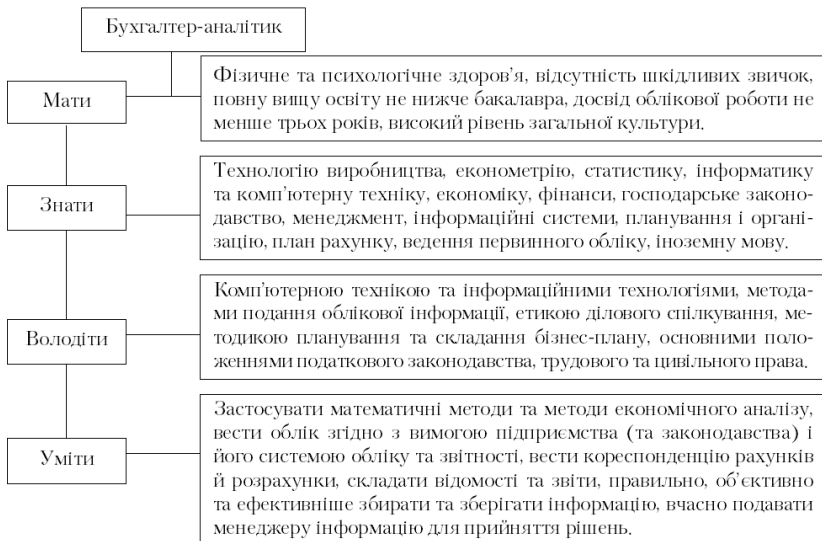
Бухгалтер-аналітик сприяє ефективній комунікації шляхом організації обміну інформацією і звітністю, якою може користуватись кожний менеджер (керівник, спеціаліст) різних організаційних підрозділів даного кооперативу з точки зору організації взаємодії між ними, коли кожен з них знає, в яких

умовах буде діяти його колега. Менеджер (керівник, спеціаліст) може зробити висновки про те, наскільки вдало комунікація здійснюється керівництвом і які питання вимагають детального розгляду за допомогою методу управління за відхиленням.

Крім того, бухгалтер-аналітик допомагає стимулюванню діяльності персоналу, надаючи велику допомогу в визначенні потенційних управлінських проблем і кола питань, що вимагають детального вивчення при складанні кошторисів та виконанні планових завдань.

Пропонуємо професійно-кваліфікаційну модель бухгалтера-аналітика (рис. 5.14).

Вважаємо, що в організації фінансово-економічної служби роль бухгалтера-аналітика сприятиме ефективній організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.



**Рис 5.14.** Професійно-кваліфікаційна модель бухгалтера-аналітика

## Контрольні питання

1. Які пріоритети застосування комп'ютерних технологій в сільському господарстві?
2. Що таке автоматизоване робоче місце (АРМ)?
3. Яка суть визначення рейтингової оцінки фінансового стану за допомогою ПЕОМ?
4. Яка доцільність застосування комп'ютерних мереж у виробничих підрозділах?
5. Які складові частини комп'ютерної мережі?
6. Що таке бюджетування?
7. Які види норм та нормативів доцільно застосовувати в сільськогосподарському виробництві?
8. Як визначити точку безбитковості та маржинальний дохід?
9. Які взаємозв'язки та відмінності між поняттями «контроль» та «контролінг», та їх функцій?
10. Які функції виконує бухгалтер-аналітик ?

## Тести для самоконтролю знань

1. Автоматизована інформаційна система — це:
  - об'єднання АРМів за умови створення локальної комп'ютерної мережі;
  - створення автоматизованих робочих місць (АРМів);
  - засіб для ефективної взаємодії як з внутрішньогосподарським, так і зовнішнім середовищем;
  - відкрита система, ядром якої є господарський облік.
2. Основна функція внутрішньогосподарського (управлінського) обліку полягає в:
  - найбільш ефективному надходженні інформації по застосуванню технологій виробництва;

- наданні інформації при визначенні показників для аналізу, аудиту та поєднання їх з бюджетуванням;
  - оцінка результатів фінансово-господарської діяльності за попередній та поточний роки;
  - ефективності ведення форм і систем облікового процесу.
3. Основним завданням аналізу є:
- оцінка результатів фінансово-господарської діяльності;
  - розмежування і регламентація інформаційних потоків відповідно до документообігу;
  - визначення фінансових результатів та рентабельності;
  - прийняття рішення про визнання структури балансу задовільною чи незадовільною.
4. Сервер забезпечує:
- спрощення і прискорення зв'язку керівництва з менеджерами (керівниками підрозділів) під час виробничої діяльності;
  - централізоване адміністрування мережі і обслуговує мережеві ресурси, такі як принтери і файли;
  - спільне використання файлів, що зберігаються на комп'ютері конкретного користувача мережі;
  - спільне використання файлів, які можуть бути розміщені тільки в цьому сервері.
5. При бюджетуванні необхідною умовою є:
- створення економічно обгрунтованої системи управління;
  - визначення ефективності і результативності управлінських рішень;
  - визначення організаційної структури господарюючого суб'єкта;
  - сукупність різних центрів відповідальності.
6. Система норм і нормативів не повинна складатися із:
- сукупності положень;
  - методичних рекомендацій;
  - проектних розробок;

- 
- класифікованого переліку і складу норм та нормативів.
7. Визначення точки беззбитковості здійснюється на основі:
- технологічних карт;
  - планового завдання;
  - маркетингових досліджень;
  - розробки моделей розподілу виробничих витрат.
8. Методи обліку і контролю витрат використовуються у:
- подальшому прийнятті рішень;
  - самоконтролі з боку керівників і колективу підрозділу;
  - міру їх розробки та впровадження у виробництво;
  - засобах стимулювання за результати роботи колективу.
9. Головною метою контролінгу є:
- ефективне використання виробничих витрат;
  - прийняття своєчасних рішень по регулюванню відхилень;
  - застосування цілої системи показників і методів аналізу;
  - оптимізація співвідношення «витрати — прибуток».
10. Бухгалтер-аналітик своєю діяльністю сприяє:
- стимулюванню діяльності персоналу;
  - ефективній комунікації шляхом організації обміну інформацією і звітністю, якою може користуватись кожний менеджер;
  - визначенню потенційних управлінських проблем і кола питань, що вимагають детального вивчення при складанні кошторисів та виконанні планових завдань;
  - розробці методики складання кошторису.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16. 07. 1999 р. // Бухгалтерський облік і аудит. — 1999. — № 9. — С. 3—8.

2. Закон України «Про податок на додану вартість» — № 698/97--ВР від 05.12.97. // Баланс. — 1998. — № 12. — С. 24.

3. Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 30 декабря 1997 г. № 793/97-ВР. // Налог: Учебное пособие. — Днепропетровск: Пороги, 1998. — С. 530.

4. *Постанова* Кабінету Міністрів України «Про затвердження подання фінансової звітності» № 419 від 28 лютого 2000 р. // Урядовий кур'єр. — 2000. — 4 березня. — С. 14.

5. *Наказ* Мінстату України і Мінтрансу України від 07.08.1996 р. № 228/253 // Урядовий кур'єр. — 1996. — № 945. — С. 26.

6. *Наказ* Міністра фінансів України від 30.11.2000 р. № 304 із змінами і доповненнями // Вісник Податкової служби України. — 2001. — № 101. — С. 36

7. *Інструкція* «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» № 291 від 30.11.99 р.

8. *Інструкція* про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджена наказом Мінфіну України 30.11.99 р. № 291 // Дебет—Кредит. — 2003. — № 42. — С. 4.

9. *Методичні* рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві (затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132) // Все про бухгалтерський облік. — 2001. — № 77(623). — С. 1—26 (вкл.).

10. *Методичні* рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затвержені наказом Міністерства аграрної політики України від 02.07.2001 р., № 189 // Податки та бухгалтерський облік. — 2001. — 6 вересня. — С. 6—17.

11. *План* счетов бухгалтерского учета активов, капитала, обязательств и хозяйственных операций предприятий и организаций:



Утв. Приказом 30 ноября 1999 г. № 291 / Министерство финансов Украины // Бизнес. — 2000. — 17 января (№ 3). — С. 36 — 104 (вкл.).

12. *Положення* (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» // Школа бухгалтера. — 2004. — № 9 — С. 7–8.

13. *Положение* (стандарт) бухгалтерского учета 25 «Финансовый отчет субъекта малого предпринимательства»: Утв. Приказом 25 февраля 2000 г. № 39 / Министерство финансов Украины // Баланс. — 2000. — № 13. — С. 13.

14. *Амбросов В.Я.* Розподіл функцій управління в агроформуваннях. // Економіка АПК. — 2002. — № 9. — С. 17.

15. *Астахов В.П.* К вопросу интеграции обработки учетных данных в системе экономической информации. — Бухгалтерский учет. — 1976. — № 12. — С. 10.

16. *Білуха М.Т.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К., 2000. — С. 8

17. *Бородкин А.С., Торопов В.А.* Нормативный учет и себестоимость промышленной продукции. — К.: Техніка, 1990. — 147 с.

18. *Бородкин А.* Внутрихозяйственный (управленческий) учет: концепция и организация // Бухгалтерский учет и аудит. — 2001. — № 2. — С. 45-53.

19. *Бутинець Ф.Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: — Підручник. / Видання 2-е доповнене і перероблене. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — С. 33.

20. *Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В.* Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». — Житомир: ЖІТІ, 2000. — С. 11.

21. *Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Том II.* Посібник по застосуванню нормативно-методичних документів Мінагрополітики та ДПА України / За ред. Ю.Я.Лузана та В.М.Жука. — К.: ІАЕ, 2004. — С. 61–130.

22. *Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Том III.* Посібник по застосуванню рекомендацій з управлінського обліку та визначення собівартості / За ред. В.М.Жука, Г.І.Загоруй, І.В.Шоцької. — К.: ІАЕ, 2004. — С. 52–59.

23. *Бухгалтерський фінансовий облік* / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. — 6-е вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2005. — С. 561, 392–395.

24. *Верига Ю.А., Деньга С.М.* Еккаунтинг ефективності вкладання капіталу в торговельну сферу. Частина І. Теоретичні аспекти системи еккаунтингу: Монографія. — Полтава: ПУСКУ, 2002. — 355 с.

25. *Верига Ю.А.* Види обліку в Україні: Світовий і національний досвід // Вісник Львівської комерційної академії. — Серія економічна, випуск 16 — за матеріалами міжнародної науково-практичної конференції «Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі». — Львів: Львівська комерційна академія, 2004. — С. 22.

26. *Витрати*, що включаються до виробничої собівартості підприємства // Вісник податкової служби України. — 2003. — № 15. — С. 52.

27. *Вітвицький В.* Система економічних норм і нормативів у галузях АПК. // Україна: аспекти праці. Науково-економічний та суспільно-політичний журнал. — 2001. — № 7 — С. 43.

28. *Гаррисон Ч.* Оперативно-калькуляційний учет производства: Пер. с англ. — Б.Вакман / Под редакцией и предисловием Ю.О.Любовича. — М.: Техника управления, 1930. — С. 124.

29. *Гильде Э.К.* Нормативный учет в промышленности. — М.: Финансы и статистика, 1976. — С. 25.

30. *Глушков В.М.* Введение в АСУ. Изд. 2-е, испр. и доп. — К.: Техника, 1974. — 319 с.

31. *Голов С.Ф.* Управлінський облік: Підручник. — К.: Лібра, 2003. — С. 21.

32. *Граб В.І.* Історичні джерела права: Навчальний посібник. — Полтава: Археологія, 1998. — С. 10.

33. *Громько Г.Л.* Статистика. — М.: Издательство Московского университета, 1984. — 408 с.

34. *Гурней Б.* Вступление в науку управления: Пер. с фр. — М.: Прогресс, 1989. — С. 48.

35. *Жебрак М.Х.* Корреспонденция счетов при нормативном учете // Материалы конференции по нормативному учету в тяжелой промышленности. — М.: Изд-во ЦУНХУ Госплана СССР, 1934. — С. 169.

36. *Завадський Й.С.* Менеджмент. Management. — Т.1. — К.: Україно-фінський інститут менеджменту і бізнесу, 1997. — С. 53.

37. *Завгородний В.П., Савченко В.Я.* Бухгалтерский учет, контроль и аудит в условиях рынка. — 2 изд. — К.: Фирма «Ди-Кси», 1997. — С. 162, 164, 165, 176, 254, 255, 264—266, 300, 305—306, 314.

38. *Іванова Н.Ю.* Аналіз безбитковості виробництва: теорія та практика: Навчальний посібник. — К.: Лібра, 2002. — С. 11.
39. *Іванюта В.Ф., Іванюта С.М., Писаренко В.В.* Мікроекономіка: Навчальний посібник. — Полтава, 2003. — С. 112.
40. *Калькуляція себестоимости продукции в промышленности: Учебное пособие / В.А.Белобородова, А.П.Чечета, В.Т.Слабинский* и др. — 2-е изд. — М.: Финансы и статистика, 1989.
41. *Карпова Т.П.* Управленческий учет: Учебник для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. — 350 с.
42. *Кейнс Дж.* Заметки об экономическом цикле: Пер. с англ. // Избр. произведения: — М.: Экономика, 1993. — 543 с.
43. *Кирсанов В.А.* Прогнозирование и планирование использования земельных ресурсов. — Харьков, 1997. — 61 с.
44. *Кірейцев Г.Г., Шатковська Л.С.* Професія оцадливих. — К.: Урожай, 1992. — С. 38.
45. *Колотуха С.М.* Стабілізація фінансового стану сільськогосподарських підприємств в умовах розрахунково-платіжної кризи // Економіка АПК. — 2000. — № 9. — С. 68–71.
46. *Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях / Карминский О.А., Оленев Н.И. и др.* — М., 1998. — С. 256.
47. *Контроллинг как инструмент управления предприятием / Ананькина Е.А., Данилочкин С.В., Данилочкина Н.Г. и др;* Под редакцией Данилочкиной Н.Г. М.: Юнити — Дана, 2003. — С. 84.
48. *Кочетков А.В., Овчаренко Е.И.* Планирование менеджмента производственных затрат в сельском хозяйстве. Научно-методическое пособие. — Луганск: издательство «Элтон — 2», 2002. — С. 56.
49. *Кропивко М.Ф.* Інформація в управлінні агропромисловим виробництвом. — К.: ІАЕ УААН, 1997. — С. 54, 148.
50. *Кужельный М.В., Линник В.Г.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К.: КНЕУ, 2001. — 334 с.
51. *Кузьминский А.М.* Теория бухгалтерского учета. — К.: Выща школа, 1990. — С. 6–8.
52. *Кузьмінський А.М., Кузьмінський Ю.А.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. — К., 1999. — С. 208.
53. *Ластовецький В.О.* Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і відповідальності. — Чернівці: Місто, 2003. — С. 18.

54. *Ластовецький В.О.* Чи можна удосконалювати те, чого немає. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — № 3. — С. 63–64.

55. *Лекції з курсу «Аналіз технологічних систем і обґрунтування рішень»* // Під ред. В.Н.Дзюби згідно з Програмою для вищих аграрних закладів освіти. — Полтава: ПДАА, 2002. — С. 12.

56. *Леонтьев В.В.* Межотраслевая экономика. — М.: Экономика, 1997. — 477 с.

57. *Либерман В.Б.* Автоматизированная система обработки экономической информации на предприятиях. — М.: Экономика, 1981. — 183 с.

58. *Литвин Ю.Я., Олійник В.М.* Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні та зарубіжні). — Тернопіль, 1995. — С. 131.

59. *Лігоненко Л.О.* Антикризове управління підприємством: теоретико-методологічні засади та практичний інструментарій. — К.: КНТЕУ, 2001. — 580 с.

60. *Макаров В.Г.* Теоретические основы бухгалтерского учета. — М.: Финансы, 1978. — С. 113.

61. *Маргулис А.Ш.* Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства (Учебник для вузов по специальностям «Бухгалтерский учет» и «Финансы и кредит»). — 4-е переработанное издание. — М.: «Финансы», 1966. — 471 с.

62. *Маркс К.* Капитал. Т. 2-3 // Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. — 2-е издание. Т. 24-25. — С. 103.

63. *Махмудов Х.З.* Економіко-організаційний механізм формування попиту і стимулювання збуту (ФОПСТИЗ). — Полтава: ПДАА, 2003. — 228 с.

64. *Мертенс В.П.* Економіка сільського господарства. — К.: Головне видавництво видавничого об'єднання «Вища школа», 1985. — С. 101–103.

65. *Мескон М.* Основы менеджмента. — М.: Дело, 1997. — С. 38.

66. *Мосаковський В.Б.* Види обліку в сучасних умовах та їх обґрунтування // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002. — № 6 — С. 22–29.

67. *Мосаковський В.* Система контролю витрат виробництва за сучасних умов. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2002. — № 9. — С. 29.

68. *Мухин А.Ф., Григорьев Ю.А.* Учет во внешней торговле СССР: Теория и практика. — 2-е изд., дополненное. — М.: Международные отношения, 1988. — 293 с.

69. *Нападовська Л.* Управлінський облік. — Дніпропетровськ, 2000. — 450 с.

70. *Немчинов П.П.* Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве с основами учета в других отраслях народного хозяйства: Учебник для вузов по специальности «Бухгалтерский учет» / Немчинов П.П., Литвин Ю.Я., Линник В.Г. и др.; Под редакцией П.П.Немчинова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Статистика, 1978. — С. 12.

71. *Николаева С.А.* Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг»: теория и практика. — М.: Финансы и статистика, 1993. — С. 212.

72. *Никольсон Дж. Ли, Рорбах Дж.* Основы калькуляции: Пер. с англ. — М.: Экономическая жизнь, 1926. — С. 67.

73. *Огійчук М.Ф.* Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / За ред. проф. М.Ф.Огійчука — К.: Аграрна освіта, 2001. — С. 245–251, С. 451–461, С. 473–491.

74. *Оцінка, аналіз, планування фінансового становища підприємства: науково-методичне видання / За ред. д.е.н., професора А.В.Чупіса.* — Суми: «Довкілля», 2001. — 404 с.

75. *Павленко А.Ф., Вовчак А.В.* Маркетинг: Навчально-методичний посібник. — К.: КНЕУ, 2001. — 106 с.

76. *Павленко С.Н.* Контроллинг / Учебное пособие. — К.: Ника-Центр, Эльга, 2003. — С. 100, 105, 112, 126.

77. *Палий В.Ф., Палий М.В.* Управленческий учет — новое прочтение внутривозвращенного расчета // Бухгалтерский учет — 2000. — № 17. — С. 58–62.

78. *Пацюк Є.Ф.* Аналіз фінансового стану підприємства та перспективи його розвитку. — К.: МІМ, 2000. — С. 87.

79. *Пачолі Лука* — творець бухгалтерської науки / Підготувала Горецька Л. // Світ бухгалтерського обліку (додаток до газети «Все о бухгалтерском учете»). — 1998. — № 1. — С. 76–78.

80. *Петти В.* Экономические и статистические работы. — I—II. — Перевод под редакцией доктора экономических наук М.Смит. Предисловие доктора экономических наук Д.Розенберга. — М.: Государственное социально-экономическое издание, 1940. — 323 с.

81. *Подольский В.И.* Автоматизация обработки учетной информации на промышленных предприятиях. — Москва: Статистика, 1978. — С. 14—18.

82. *Проектний аналіз* / За ред. С.О.Москвіна. — К.: Лібра, 1999. — 368 с.

83. *Прудон Пьер Жозеф* «Что такое собственность?» — М.: Республика, 1998.- 368 с. (экономика этической мысли).

84. *Пушкар М.С.* Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. — Тернопіль: Економічна думка, 1999. — С. 32.

85. *Рикардо Д.* Сочинения: Пер. с англ. Под редакцией М.Н.Смит. — Т. 2. Статьи и речи о денежном обращении и банках. — М.: Госполитиздат, 1955. — 392 с.

86. *Росс С.* Основы корпоративных финансов / Пер. с англ. — М.: Лаборатория базовых знаний, 2000. — С. 223.

87. *Русин Н.М.* Организация внедрения чековой формы контроля затрат. — М.: Россельхозиздат, 1987. — С. 35.

88. *Савицкая Г.* Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК: Учебник. — 2-е изд., испр. — Мн: ИП «Экоперспектива», 1999. — 494 с.

89. *Самочкин В.Н., Принин Ю.Б.* Гибкое развитие предприятия: эффективность и бюджетирование. — Мн: Дело, 2000. — С. 256.

90. *Сатубалдин С.С.* Учет затрат на производство в промышленности США. М.: «Финансы», 1980. — С. 238.

91. *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. Кн. I—III. — М., 1993. — С. 167, 275, 285.

92. *Сопко В.В.* Концептуальні основи побудови бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки // Світ бухгалтерського обліку. — 1977. — № 7—8. — С. 3—11.

93. *Сопко В.В., Пархоменко В.М.* Бухгалтерський облік у підприємницькій діяльності. — К.: Техніка, 1993. — 222 с.

94. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік: наукова сутність та побудова. // Регіональні перспективи. — 2001. — № 2—3 (15—16). — С. 11.

95. *Сопко В.В.* Бухгалтерський облік зобов'язань. // Баланс. — 2002. — № 1—2. — С. 52—61.

96. *Стуков С.М.* Как изучать бухгалтерский учет. — М.: Финансы и статистика, 1991. — 174 с.

97. *Ткач В.И., Ткач М.В.* Управленческий учет: Международный опыт. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 144 с.
98. *Ткаченко Н.М.* Теоретико-методологічні проблеми формування бухгалтерського фінансового обліку. Монографія. — К.: А.С.К., 2001. — С. 10.
99. *Тейлор Ф.* Менеджмент. — М.: Контроллинг, 1992. — 137 с.
100. *Точилин В.А.* Корректность экономико-математических моделей. — К.: Наукова думка, 1989. — 200 с.
101. *Тютюнник Ю.М.* Економічний аналіз (санация підприємства): Конспект лекцій і завдання для практичних занять. — Полтава: 2002. — С. 91–99.
102. *Управление* — это наука и искусство: А.Файоль, Г.Емерсон, Ф.Тейлор, Г.Форд. — М.: Республика, 1992. — С. 85.
103. *Фесенко Д.М.* Внутрішньогосподарський розрахунок з застосуванням розрахункових чеків (Методичний посібник). — Полтава — 2002. — С. 1–16.
104. *Фінансовий менеджмент: Навчальний посібник / За редакцією професора Г. Г. Кірейцева* — К.: ЦУЛ, 2002. — С. 24–28.
105. *Хабракен Д.* Компьютерные сети: Пер. с англ. Ковровой М.Г. — М.: ДМК Пресс, 2004. — 448 с.
106. *Харрисон Дж.* Организация работы секретаря учреждения. Пер. с англ. — М.: Экономика, 1982. — 128 с.
107. *Царьов М.С.* Форми і системи автоматизованого обліку // Удосконалення економічного механізму функціонування аграрних підприємств в умовах не-визначеності: Збірник наукових праць Міжнародної науково-практичної конференції 19–20 травня 2004 р. — К.: КНЕУ, 2004. — С. 579.
108. *Чумак В.Д.* Проблеми оцінки та прогнозування фінансового стану аграрних підприємств // Проблеми ефективного функціонування АПК в умовах нових форм власності та господарювання: Колективна монографія у двох томах. Т. 2 / За редакцією П.Т.Саблука, В.Я.Амбросова, Г.Є.Мазнева. — К.: ІАЕ УААН. — 2001. — С. 540–542.
109. *Чумаченко Н.Г.* Учет и анализ в промышленном производстве США. — М.: Финансы, 1971. — С. 36.
110. *Чумаченко Н.Г.* Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее ... будущее?! // Світ бухгалтерського обліку. — 1997. — С. 19.

111. *Шатковська Л.С.* Економічний контроль на сільсько-господарських під-приємствах: Навчальний посібник. — К.: Урожай, 1994. — С. 187.

112. *Шер И.Ф.* Бухгалтерия и баланс: Пер. с нем. С.И.Цедербаума. — М.: Финансы, 1972. — 279 с.

113. *Шумпетер Й.* Теория экономического развития: Исследование предпринимательской прибыли, капитала, кредита, процента и цикла конъюнктуры: Пер. с нем. В.С.Автомонава и др.; Общая редакция А.Г.Милейского. — М.: Прогресс, 1982. — 455 с.

114. *Щур О.В., Щур В.П., Зубаха О.П.* Методика розподілу витрат з використанням кореляційно-регресивного аналізу // Регіональні перспективи. — 2001. — № 5–6 (18–19). — С. 234.

115. *Ярмоленко В.П.* Про формування собівартості сільсько-господарської продукції // Економіка АПК. — 1999. — № 8. — С. 64–65.

116. *Яругова А.* Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. — М.: Финансы и статистика, 1991. — С. 84.

117. *Янчева Л.Н., Гринько А.П.* Бухгалтерский учет: документация, регламентация, корреспонденция счетов. Учебное пособие. — Харьков: Харьковский государственный университет питания и торговли, 2003. — С. 177–212.

118. *Higgins H.A.* Responsibility accounting // The Arthur Andersen's Chronicle. — Chicago. — April. 1952. — P. 217.

119. *Jonson T., Caplan R.* The Management Accounting. — 1987. — № 1. — P. 27–30.

120. *Lachnit L.* Kostenorientierte Kennzahlen und Kennzahlensysteme, KRP 1980, P. 255 ff.

121. *Reichmann T.* Controlling mit Kennzahlen, 2. Aufl, Munchen 1990. — P. 54.

122. *Zentralverband der Elektrotechischen Industrie e. V., Betriebswirtschaftlicher Aussch. (Hrsg.), ZVEI — Kennzahlensysteme, 4. Aufl., Frankfurt 1989. — P. 147.*



## ДОДАТКИ

### Додаток А

#### **ПОЛОЖЕННЯ (СТАНДАРТ) БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 16 «ВИТРАТИ»**

Затверджено наказом Міністерства фінансів України  
від 31 грудня 1999 року № 318

*Зареєстровано в Міністерстві юстиції України  
19 січня 2000 року за № 27/424Я*

#### **Загальні положення**

1. Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

2. Норми цього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами (далі — підприємства) незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ).

3. Положення (стандарт) 16 застосовується до обліку витрат за будівельними контрактами з урахуванням особливостей їх визнання і складу, установлених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти».

*(Пункт 3 в редакції наказу Мініфіну № 131 від 14.06.2000, із змінами, внесеними згідно з наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002)*

4. Терміни, що наведені в положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, мають таке значення:

Елемент витрат — сукупність економічно однорідних витрат.

Прямі витрати — витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

*(Абзац третій пункту 4 із змінами, внесеними згідно з наказом Мініфіну № 989 від 10.12.2002)*

Нормальна потужність — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства

протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

*(Абзац п'ятий пункту 4 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну № 131 від 14.06.2000)*

### **Визнання витрат**

5. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

6. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

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

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

8. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

9. Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати:

9.1. Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.

9.2. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.

9.3. Погашення одержаних позик.

9.4. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту).

9.5. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

### Склад витрат

10. Собівартість реалізованих товарів визначається за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

11. Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загально-виробничі витрати.

*(Абзац шостий пункту 11 в редакції наказу Мініфіну  
№ 304 від 30.11.2000)*

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

*(Пункт 11 доповнено абзацом сьомим згідно з наказом Мініфіну  
№ 989 від 10.12.2002)*

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) устанавлюються підприємством.

12. До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в пункті 11 цього Положення (стандарту).

*(Пункт 12 із змінами, внесеними згідно з наказом Мініфіну  
№ 989 від 10.12.2002)*

13. До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

14. До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку.

*(Пункт 14 із змінами, внесеними згідно з наказами Мініфіну № НІ від 14.06.2000, № 989 від 10.12.2002)*

15. До складу загальноновиробничих витрат включаються:

15.1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

15.2. Амортизація основних засобів загальноновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

15.3. Амортизація нематеріальних активів загальноновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

15.4. Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальноновиробничого призначення.

15.5. Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

15.6. Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

15.7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальноновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

15.8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

15.9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

*(Підпункт 15.9 пункту 15 в редакції наказу Мініфіну  
№ 131 від 14.06.2000)*

16. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

*(Абзац третій пункту 16 із змінами, внесеними згідно з наказом  
Мініфіну № 131 від 14. 06. 2000)*

Приклад розподілу загальновиробничих витрат наведено в додатку до цього Положення (стандарту).

Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

17. Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

18. До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- і інші витрати загальногосподарського призначення.

19. Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

*(Пункт 19 доповнено абзацом одинадцятим згідно з наказом  
Мінфіну № 989 від 10.12.2002)*

- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- (Пункт 19 доповнено абзацом дванадцятим згідно з наказом  
Мінфіну №989 від 10.12.2002)*
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг. До складу витрат на збут у торговельних організаціях включаються витрати обігу, за винятком витрат, наведених у пунктах 18, 20 і 27 цього Положення (стандарту).

20. До інших операційних витрат включаються: витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;

- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- (Абзац третій пункту 20 із змінами, внесеними: згідно  
з наказом Мінфіну № 989 від 10.12.2002)*
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
  - сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

*(Абзац десятий пункту 20 із змінами, внесеними згідно з наказом  
Мінфіну № 131 від 14.06.2000)*

- інші витрати операційної діяльності.

21. Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами:

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

22. До складу елемента («Матеріальні затрати» включаються вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- палива й енергії;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елемента операційних витрат «Матеріальні затрати».

*(Пункт 22 доповнено абзацом дев'ятим згідно з наказом Мінфіну  
№989 від 10.12.2002)*

23. До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці.

*(Пункт 23 із змінами, внесеними згідно з наказом Мінфіну  
№ 131 від 14.06.2000)*



24. До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

25. До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

26. До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених в п. 22–25 цього Положення (стандарту), зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо.

*(Пункт 26 із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України №131 від 14.06.2000)*

27. До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позикового капіталу.

28. Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі. Приклад розрахунку втрат від участі в капіталі наведено в додатку 2 до цього Положення (стандарту).

29. До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом та/або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг). До таких витрат належать:

- собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій);
- собівартість реалізованих необоротних активів (залишкова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією необоротних активів);
- собівартість реалізованих майнових комплексів;
- втрати від неопераційних курсових різниць;
- сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій;
- витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо);

- залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів; інші витрати звичайної діяльності.

30. Податки на прибуток визнаються витратами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

31. Надзвичайні витрати включаються до фінансової звітності за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій. Приклад розрахунку для включення до фінансової звітності втрат від надзвичайних подій наведено в додатку 3 до цього Положення (стандарту).

### **Розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності**

32. У примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- склад і суму витрат, відображених у статтях «Інші операційні витрати» та «Інші витрати» Звіту про фінансові результати;
- склад і суму доходів і витрат за кожною надзвичайною подією;
- склад і суму витрат, які не включені до статей витрат Звіту про фінансові результати, а відображені безпосередньо у складі власного капіталу (крім вилучення капіталу та розподілу між власниками).

## Розрахунок розподілу загальновиробничих витрат

№ з/п	Показники	Усього	На одиницю бази розподілу (1 машино-година)	Включення загальновиробничих витрат	
				витрат на виробництво продукції (рахунок 23 "Виробництво"), грн	собівартості реалізованої продукції (рахунок 90 "Собівартість реалізації"), грн
1	База розподілу за нормальною потужністю, машино-години	10000	x	x	x
2	Загальновиробничі витрати за нормальною потужністю, грн, з них:	70000			
3	Змінні (ряд.3гр.4=ряд.2гр. : ряд. 1 гр. 3)	50000	5	x	x
4	Постійні (ряд. 5 гр. 4 = ряд. 4 гр. 3 : ряд. 1 гр. 3)	20000	2	x	x
5	База розподілу за фактичною потужністю, машино-години:				
6	1-й звітний період	8000	x	x	x
7	2-й звітний період	10500	x	x	x
	Фактичні загальновиробничі витрати, грн:				
8	1-й звітний період, з них:	68100			
9	Змінні	48000	x	48000	x
10	Постійні – усього (ряд. 8 гр. 3 – ряд. 9 гр.3)	20100	x	x	x
10.1	в тому числі постійні розподілені (ряд. 6 гр. 3 x ряд. 5 гр. 4)	16000		16000	x
10.2	постійні нерозподілені ряд. 10 гр. 3 – ряд. 10.1 гр.3)	4100	x	x	4100
11	2-й звітний період, з них:	77950			
12	Змінні	57750	x	57750	x
13	Постійні – усього (ряд. 11 гр. 3 – ряд. 12 гр.3)	20200		20200	
13.1	у тому числі: постійні розподілені (ряд. 7 гр. 3 x ряд. 5 гр. 4), але не більше сум фактичних постійних загальновиробничих витрат	20200	20200	x	x
13.2	Постійні нерозподілені (ряд. 13 гр. 3 – ряд. 13 гр.3)	0			0

(Додаток 1 в редакції наказу Мініфіну № 131 від 14.06.2000)

**Розрахунок втрат від участі в капіталі**

Назва спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства	Частка в капіталі (відсоток голосів) спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства, що належить, підприємству	Суми збитку спільного, асоційованого чи дочірнього підприємства у звітному періоді (тис. грн)	Втрати від участі в капіталі (тис. грн.)
1	2	3	4
Підприємство 1	26	10000	2600*
Підприємство 2	44	3000	1320*
<b>Разом</b>	<b>X</b>	<b>13000</b>	<b>3920</b>

\* Але не більше балансової вартості фінансових інвестицій

(Додаток 2 в редакції наказу Мініну № 131 від 14.06.2000)

**Розрахунок суми витрат від надзвичайних подій для відображення в звіті про фінансові результати\***

Надзвичайні витрати (тис. грн)	Ставка податку на прибуток (%)	Зменшення податку на прибуток внаслідок збитків від надзвичайних подій (тис. грн) (гр. 1 x гр. 2 : 100)	Сума надзвичайних витрат у звіті про фінансові результати (тис. грн) (гр. 1 – гр. 3)
1	2	3	4
25000	30	7500	17500

У випадку якщо сума прибутку від звичайної діяльності не менше збитків від надзвичайних подій.

**МІНІСТЕРСТВО АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ**

**НАКАЗ**

**від 18 травня 2001 р. № 132 м.Київ**

**ПРО ЗАТВЕРДЖЕННЯ МЕТОДИЧНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ З  
ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ  
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)  
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

Відповідно до пункту шостого статті 6 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та протоколу № 2 засідання Науково-методичної Ради (Центру) «Облік, звітність та аудит в галузях агропромислового виробництва» від 2 лютого 2001 року, з метою забезпечення єдності в складі і класифікації витрат, застосування методики планування та обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах, **НАКАЗУЮ:**

1. Затвердити Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (*далі — Методичні рекомендації*), що додаються.

2. Міністерству агропромислового комплексу Автономної Республіки Крим, головним управлінням сільського господарства і продовольства обласних державних адміністрацій, управлінню сільського господарства і продовольства Севастопольської міської державної адміністрації забезпечити доведення вказаних Методичних рекомендацій до відома підприємств, установ і організацій агропромислового виробництва.

3. Управлінню організації і методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності (Лаврінченко Л.І.), Управлінню бухгалтерського обліку, фінансів та контролю Державного департаменту продовольства (Загоруй Г.І.), Управлінню фінансів, валютного регулювання та бухгалтерського обліку Державного департаменту рибного

господарства (Кожухова Н.П.) надавати роз'яснення щодо застосування Методичних рекомендацій.

4. Управлінню організації і методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності забезпечити публікацію Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств в газеті «Сільський час».

5. Контроль за виконанням наказу покласти на Першого заступника Міністра Лузана Ю.Я.

*Міністр І. КИРИЛЕНКО*

**ЗАТВЕРДЖЕНО**  
**наказом Міністерства аграрної політики України**  
**від 18.05.2001р. №132**

**МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ З ПЛАНУВАННЯ, ОБЛІКУ І  
КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ,  
ПОСЛУГ) СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ**

**1. ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА**

**1.1.** Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (*далі — Методичні рекомендації*) розроблені відповідно до Закону України від 16 липня 1999 р. № 996 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (зі змінами та доповненнями), Закону України від 22 травня 1997 року № 283 «Про оподаткування прибутку підприємств» (зі змінами та доповненнями) та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку з метою забезпечення єдності в складі і класифікації витрат, застосування методики їх планування та обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності, включаючи їх допоміжні і підсобні підрозділи (*далі — підприємства*).

Дія Методичних рекомендацій поширюється на структурні підрозділи несільськогосподарських підприємств, що займаються виробництвом сільськогосподарської продукції.

**1.2.** Собівартість продукції (робіт, послуг) — це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг.

**1.3.** Планування (нормування) собівартості продукції (робіт, послуг) передбачає найбільш ефективне використання матеріально-технічних і грошових ресурсів на основі нормативів та забезпечення дії противитратного механізму відповідно до технологічних умов та вимог охорони навколишнього середовища.

**1.4.** Метою обліку витрат та визначення собівартості продукції (робіт, послуг) є документоване, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

**1.5.** Калькулювання собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених агротехнічних, технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток і вдосконалення виробництва та для обґрунтування цінової політики підприємства.

**1.6.** Витрати, проведені в іноземній валюті, перераховуються у грошову одиницю України за курсом Національного банку на момент здійснення операцій по бухгалтерському обліку, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

**1.7.** Оцінка запасів за методом ЛІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство (зарахуванню у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходження запасів.

**1.8.** Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних у нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися норми затрат і ціни на матеріали та послуги.

**1.9.** Малоцінні та швидкозношувані предмети списуються з балансу при передачі в експлуатацію; їх виключають зі складу активів з наступною організацією оперативного кількісного обліку за місцями експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

**1.10.** Роботи та послуги допоміжних виробництв списуються на відповідні об'єкти обліку виходячи з виконаного обсягу робіт та фактичної собівартості, яку визначають щомісяця (крім транспортних робіт, тракторів і живої тягової сили).

**1.11.** Прямі витрати на ремонт кожного складного об'єкта (трактора, машини та обладнання) групуються в журналі обліку витрат ремонтної майстерні на аналітичних рахунках, відкритих за видами ремонтів (робіт), де роблять записи на підставі відомостей дефектів машин, лімітно-забірних карток, накладних, нарядів та ін. Витрати на ремонт інших сільськогосподарських машин та роботи, пов'язані з виготовленням виробів та інвентаря, обліковують в розрізі видів (груп) робіт.

В журналі обліку витрат ремонтної майстерні можуть обліковуватися і витрати з ремонту та технічного обслуговування, проведених безпосередньо в бригадах.

На окремому аналітичному рахунку у розрізі статей обліковуються цехові витрати ремонтної майстерні.

Собівартість закінчених робіт майстерні складається з прямих витрат на виконання робіт та суми цехових витрат у встановленому відсотку.

**1.12.** Витрати на експлуатацію вантажного автотранспорту групуються в накопичувальній відомості, записи в якій здійснюються на підставі дорожніх листів, товарно-транспортних накладних тощо. Витрати відносяться на споживачів послуг автотранспорту виходячи з обсягу виконаних робіт в тонно-кілометрах та їх фактичної собівартості. При цьому витрати на перевезення людей та на роботу спеціальних машин списуються на відповідні об'єкти на підставі даних про кількість машино-годин (днів).

У разі ведення окремого обліку витрат на вантажні та пасажирські перевезення і на роботу спеціальних машин виникають цехові витрати автотранспорту, які розподіляються пропорційно машино-дням роботи.



**1.13.** Вартість транспортних робіт, виконаних тракторами, до складу якої входить оплата праці, пальне та інші витрати, відносяться на відповідні об'єкти обліку виходячи з обсягу перевезень та планової собівартості одного еталонного гектара роботи з коригуванням її в кінці року до рівня фактичних витрат.

**1.14.** Облік витрат на утримання сільськогосподарської техніки ведуть протягом року на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Аналітичні рахунки відкривають в розрізі видів машин (трактори, зернові комбайни, спеціальні комбайни, ґрунтообробні, посівні машини тощо). До складу витрат відносять оплату праці працівників, які займаються обслуговуванням конкретних машин (без оплати праці трактористів, які працюють на цих машинах), амортизацію, витрати на ремонт тощо. В кінці ці витрати відносять на окремі об'єкти витрат прямо (по спеціальних машинах) або розподіляють пропорційно обсягу виконаних робіт у фізичних обсягах, а по тракторах – в умовних еталонних гектарах (між сільськогосподарськими, транспортними та будівельними роботами).

## **6. КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ)**

**6.1.** Точність та обґрунтованість калькуляційних розрахунків є важливою передумовою об'єктивності цілого ряду важливих економічних показників.

Собівартість окремих видів сільськогосподарської продукції визначається виходячи з витрат, віднесених на відповідну культуру (групу культур) чи вид (групу) тварин.

Фактична собівартість продукції (робіт та послуг в сільськогосподарських підприємствах розраховується в цілому за рік, крім продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв, фактична собівартість яких визначається щомісяця.

Об'єктами калькуляції є конкретні види продукції, робіт та послуг (додаток 1, *див.* стор. 18).

У рослинництві, крім сільськогосподарської продукції об'єктами обліку витрат можуть бути роботи, виконані в поточному році під урожай майбутнього року.

**6.2.** Розрахунок собівартості продукції (робіт, послуг) здійснюється в такій послідовності:

а) розподіляються між окремими об'єктами плануванні та обліку витрати з утримання необоротних активів;

б) визначається собівартість робіт та послуг допоміжних виробництв;

в) розподіляються загальні витрати: на зрошення та осушення земель, включаючи витрати на утримання меліоративних споруд, на вапнування та гіпсування ґрунтів та на утримання полезахисних смуг;

г) списується частина витрат бджільництва на сільськогосподарські культури, що запилюються;

д) списуються з витрат основного виробництва суми надзвичайних втрат;

е) розподіляються бригадні, фермівські, цехові та загальновиробничі витрати;

є) визначається загальна сума виробничих витрат по об'єктах обліку;

ж) визначається собівартість продукції рослинництва;

з) визначається собівартість продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції;

и) розподіляються витрати з утримання кормоднів;

і) визначається собівартість продукції тваринництва;

ї) визначається собівартість продукції інших промислових виробництв;

й) визначається собівартість товарної продукції рослинництва, тваринництва та підсобних промислових виробництв.

## **7. КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ. ПОСЛУГ) ДОПОМІЖНИХ ВИРОБНИЦТВ**

**7.1.** Собівартість одиниці продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв визначається діленням суми витрат на обсяг продукції (робіт та послуг).

**7.2.** Фактична собівартість продукції, робіт та послуг допоміжних виробництв визначається щомісяця і за цією оцінкою відноситься на споживачів. Послуги, надані одним допоміжним виробництвом іншому, оцінюються за плановою собівартістю і не коригуються. Аналітичні рахунки закриваються в такій черговості: газо-, тепло-, електро- та водопостачання, ремонтна майстерня, холодильні установки, вантажний автотранспорт, гужовий транспорт.

Транспортні роботи тракторів і послуги живої тягової сили калькуюються раз в кінці року.

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

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

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

**7.5.** Для розрахунку собівартості 10 кіловат-годин електроенергії потрібно всі витрати, пов'язані з її виробництвом на власних електростанціях, вартість електроенергії, одержаної із загальної мережі і витрати на утримання електрогосподарства поділити на загальну кількість спожитої електроенергії без урахування електроенергії, використаної електрогосподарством. Собівартість електроенергії щомісяця списується на споживачів виходячи з її кількості, відпущеної кожному з них. Витрати на утримання електрогенераторів, змонтованих з доїльними, стригальними, зварювальними та іншими агрегатами, відносять безпосередньо на відповідні виробництва.

**7.6.** У водопостачанні визначається собівартість 1 куб. метра води, добутої власною водокачкою і одержаної зі сторони. Для цього витрати на водопостачання (витрати на утримання водокачки, вартість води, одержаної зі сторони, витрати на утримання внутрішньогосподарської водорозподільної мережі тощо) діляться на загальну кількість використаної води. Щомісяця собівартість її відноситься на споживачів виходячи з її кількості, відпущеної кожному з них.

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

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

Фактична собівартість закінчених ремонтних робіт щомісяця списується на споживачів послуг.

**7.8.** Облік витрат на утримання холодильних установок ведеться на окремому аналітичному рахунку.

На підставі журналу обліку руху та зберігання продукції в холодильних камерах і спеціальних сховищах щомісяця розраховується кількість центнеро-днів зберігання кожного виду продукції. Фактична собівартість послуг холодильних камер відноситься на споживачів, збільшення собівартості продукції, що зберігається, або на витрати збуту.

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

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

Для визначення собівартості виконаних робіт спочатку розраховується собівартість машино-дня роботи вантажного автотранспорту, якщо ним виконувалися роботи на засадах погодинної оплати. Для цього всі витрати на його утримання діляться на кількість машино-днів, відпрацьованих на всіх видах робіт, та визначають витрати, пов'язані з роботами з погодинною оплатою. Решта витрат становитиме собівартість робіт з перевезення вантажів, для визначення

якої витрати на ці роботи ділять на обсяг робіт у тонно-кілометрах (калькуляційною одиницею роботи є 10 тонно-кілометрів). Щомісяця фактичні витрати списуються на відповідні об'єкти.

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

**7.10.** На собівартість послуг живої тяглової сили відноситься вартість кормів, амортизація робочих тварин та інших необоротних активів, оплата праці працівників, що доглядають за тваринами, витрати на профілактичні ветеринарні заходи тощо.

Собівартість однієї голови приплоду обчислюється за вартістю 60 кормо-днів утримання однієї голови дорослої робочої худоби. Собівартість одного кормо-дня (для оцінки вартості приплоду) розраховується діленням всієї суми витрат з утримання робочої худоби на кількість кормо-днів.

Собівартість одного робочого дня визначається діленням загальної суми витрат на утримання робочої худоби (без вартості приплоду, гною та іншої побічної продукції) на кількість відпрацьованих робочих днів (без днів роботи на самообслуговуванні). При цьому робочий день коней і волів прирівнюється один до одного.

Визначена собівартість одиниці послуг живої тяглової сили є підставою для віднесення витрат на споживачів, виходячи з кількості використаних ними робочих днів (коне-днів).

## **8. КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА**

**8.1.** Виробнича собівартість продукції за видами сільськогосподарських культур визначається:

а) зерна, насіння соняшнику — франко-тік (франко-місце зберігання);

б) соломи, сіна — франко-місце зберігання;

в) цукрових буряків, картоплі, баштанних культур, овочів, маточників цукрових буряків, коренеплодів — франко-поле (франко-місце зберігання),

г) плодів, ягід, винограду, листя тютюну, продукції лікарських та ефіроолійних культур і квітництва, овочів закритого ґрунту — франко-пункт приймання (зберігання);

д) соломки та трести льону, конопель — франко-пункт зберігання чи переробки (в підприємстві);

е) насіння трав, льону, конопель, овочевих та інших культур — франко-пункт зберігання;

є) зеленої маси на корм — франко-місце споживання;

ж) зеленої маси на силос, трав'яного борошна, сінажу, гранул — франко-місце силосування, стогування, виробництва борошна, гранул.

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

Якщо ці операції здійснюються за плату, їх розглядають як виконання робіт на сторону з відображенням в складі доходів.

**8.2.** Витрати на обробіток площ, на яких повністю загинув урожай внаслідок стихійного лиха, списуються як надзвичайні втрати. При пересіві повністю загинув посівів сума витрат становитиме вартість насіння, витрати на передпосівний обробіток фрунту, посів та інші роботи, які виконуються знову при пересіві новою культурою (повторювані витрати). Всі інші суми витрат на лушення стерні, підняття зябу і снігозатримання, вартість добрив та витрачені на їх внесення суми тощо, тобто (неповторювані витрати) списуються в розрізі статей на пересіяну культуру.

Витрати на вирощування культур, які частково загинули або по яких стався недобір продукції внаслідок стихійного лиха, списуються на втрати від стихійного лиха чи від техногенних катастроф і аварій тощо.

Собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустяного листя та іншої побічної продукції рослинництва визначається, виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної чи основної продукції. При складанні звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключається вартість побічної продукції згідно з додатком 2 (див. стор. 24).

**8.3.** Витрати на вирощування і збирання зернових культур (включаючи вартість з доробки зерна на току, що проводиться в межах календарного року) становлять собівартість зерна, зерновідходів та соломи.

Загальна сума витрат (без вартості соломи) розподіляється між зерном і зерновідходами, при цьому зерно приймається за одиницю, а зерновідходи привірюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом в них повноцінного зерна.

Наприклад, в підприємстві зібрано 20000 центнерів повноцінного зерна озимої пшениці та 1500 центнерів зерновідходів із вмістом в них зерна 60 відсотків. Витрати на вирощування цієї культури (без вартості соломи) становили 292600 грн. Розрахунок собівартості одержаної продукції виконується таким чином. Кількість повноцінного зерна у зерновідходах становить 900 центнерів ( $1500 \times 60 : 100$ ). Загальна його кількість з урахуванням зерновідходів дорівнюватиме 20900 центнерів ( $20000 + 900$ ). Собівартість центнера повноцінного зерна становитиме 14 гр ( $292600 \text{ грн.} : 20900 \text{ центнерів}$ ), а собівартість центнера зерновідходів становитиме 8,4 грн. ( $14 \times 900 : 1500$ ).

У разі вирощування насіння зернових культур загальні сума витрат, включаючи додаткові витрати, безпосередньо пов'язані з одержанням насінневого зерна відповідних репродукцій (без вартості рядового зерна та зерновідходів), розподіляється між цими класами насіння (супереліта, еліта, I і II репродукції) пропорційно його вартості за реалізаційними цінами. Собівартість центнера насіння визначається діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу, на його масу після доробки.

Собівартість центнера зерна кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання прои дукції (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерні повної стиглості. Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюється за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальними пунктами шляхом обмолоту середньодобових зразків з: врахуванням базової вологості зерна в качанах (базова вологість зерна в качанах кукурудзи береться на рівні 14 відсотків). Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглосі в сухе зерно, залишених на кінець року в підприємстві, та перероблених для внутрішньогосподарських потреб, виконується за середнім відсотком виходу зерна базової вологості, який встановлюється за даними реєстрів накладних на прийняте покупцями зерно.

При потребі додатково розраховується фактична собівартість центнера кукурудзи в качанах.

**8.4.** Виробнича собівартість центнера цукрових буряків (фабричних і маточних) визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами) на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування.

Для розрахунку собівартості продукції буряків-маточників від витрат, віднесених на всю вироблену продукцію, віднімається вартість гички і забракованих буряків та додаються витрати на доочищення буряків, кагатування і догляд за кагатами в звітному році. Поділивши цю суму на кількість центнерів буряків, закладених в кагати, визначають собівартість одного центнера.

Облік витрат на догляд за кагатами, починаючи з січня, та витрат на розкриття кагатів, вибирання коренів, їх сортування та інші роботи, ведеться на окремому аналітичному рахунку, на який списується після розкриття кагатів собівартість закладених на зберігання коренів. У результаті сортування одержують буряки, придатні для висадки та забраковані, які оцінюються за середньою собівартістю кормових буряків з урахуванням їх якості, та визначається собівартість центнера буряків-висадків діленням витрат (без вартості забракованих буряків) на фізичну масу одержаних буряків-висадків.

Вирощене насіння цукрових буряків та кормових буряків калькулюється в порядку, передбаченому для продукції зернових культур.

**8.5.** Для визначення собівартості продукції льону та конопель одержане насіння оцінюється за нормативно-розрахунковою (плановою) вартістю, виходячи із витрат на підготовку та обмолот стебел, транспортування та обробку насіння. Решта загальної суми витрат на вирощування льону чи конопель (без вартості насіння) відноситься на соломку. Собівартість соломки визначається діленням витрат на фізичну масу. Собівартість трести льону-довгунця чи конопель включає вартість соломки і витрати на її розстилення, перегортання, підняття із стелищ тощо.

**8.6.** Собівартість центнера насіння соняшнику визначається діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання продукції (без вартості соняшничиння та кошиків у оцінці за нормативно-розрахунковими цінами) на фізичну масу насіння після його доробки.



**8.7.** Для визначення собівартості тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур витрати на вирощування відповідних культур розподіляються між окремими видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

**8.8.** Для розрахунку собівартості центнера картоплі із загальної суми витрат на її вирощування та збирання виключається вартість картоплі, яка згодована худобі, що оцінюється за собівартістю кормових буряків з урахуванням поживності. Решта суми витрат ділиться на кількість повноцінної продукції.

**8.9.** Собівартість центнера продукції овочівництва відкритого і закритого ґрунту визначається діленням витрат (без вартості побічної продукції) на фізичну масу основної продукції. Побічною вважається бадилля і продукція, яка не реалізована, згодована худобі і оцінена за собівартістю кормових буряків з врахуванням поживності.

При веденні обліку витрат по групі овочевих культур розраховується середня собівартість продукції цих культур. Для визначення собівартості продукції окремої культури витрати на групу культур розподіляються між окремими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

До собівартості продукції теплиць включаються і витрати на утримання бджолиних сімей для запилення (без вартості одержаного меду та іншої продукції бджільництва за реалізаційними цінами).

Між окремими культурами, що вирощуються в теплицях, витрати розподіляються пропорційно вартості одержаної продукції за реалізаційними цінами.

**8.10.** Для розрахунку собівартості центнера продукції баштанних культур всі витрати діляться на кількість оприбуткованої продукції. При цьому фактичні витрати на вирощування баштанних культур розподіляються між видами продукції пропорційно їх вартості за реалізаційними цінами.

**8.11.** Собівартість центнера насіння овочевих та баштанних культур визначається діленням витрат на їх вирощування, збирання, сушіння та сортування (без вартості відходів та побічної продукції за цінами можливого використання) на кількість одержаної продукції.

**8.12.** Собівартість кормових буряків, а також цукрових буряків, вирощених для годівлі худоби, визначається діленням витрат (без

вартості гички за нормативно-розрахунковими витратами) на кількість одержаної продукції.

**8.13.** Витрати на вирощування та збирання кормових культур становлять собівартість одержаної продукції (зеленої маси, сіна та ін.).

**8.14.** Витрати на вирощування і догляд за сіяними травами, поліпшеними і природними сіножатями, культурними пасовищами, які використовуються для одержання одного виду продукції, повністю відносяться на її собівартість. При одержанні кількох видів продукції витрати на їх вирощування трав минулого і поточного років розподіляються пропорційно площам, використаним для одержання відповідного виду продукції, а витрати на збирання, транспортування, доробку певного виду продукції відносяться безпосередньо на її собівартість. Якщо з окремих площ сіяних трав одержують кілька видів продукції, то витрати, віднесені на цю площу, розподіляються між видами продукції пропорційно кількості зібраної зеленої маси.

При збиранні сіяних трав на насіння солома оцінюється за нормативно-розрахунковою вартістю і виключається із загальних витрат, а решта суми становитиме собівартість одержаного насіння.

**8.15.** Витрати на вирощування багаторічних трав (підготовка ґрунту, посів багаторічних трав, вартість насіння та інші витрати) рівномірно розподіляються за роками залежно від терміну експлуатації посівів. Ці витрати в розрізі статей додаються до витрат поточного року.

**8.16.** Витрати на поліпшення природних сіножатей та створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, вартість насіння тощо) розглядаються як витрати майбутніх періодів і розподіляються протягом наступних 3-4 років.

**8.17.** Собівартість центнера готового силосу та сінажу визначається вартістю закладеної зеленої маси і витратами на транспортування, закладання в силосну споруду, трамбування (включаючи вартість використаної плівки, консервантів та інших компонентів). Загальна сума витрат ділиться на фізичну вагу одержаного готового силосу чи сінажу.

Побічна продукція, використана для силосування чи виготовлення сінажу (коренеплоди, солома, капустаєне листя, кошики соняшнику тощо), списується на виробництво силосу (сінажу) за їх вартістю згідно з додатком 2.

**8.18.** Для визначення собівартості продукції садівництва та ягідників із загальної суми витрат поточного року виключається вартість живців, відсадків, паростків, вусів, оцінених за реалізаційними цінами, та падалиці, оціненої за цінами можливого використання.

Собівартість центнера плодів, ягід, винограду визначається діленням загальної суми витрат на вирощування певної культури (а при потребі – за її видами та сортами) на кількість одержаної продукції.

У неспеціалізованих підприємствах витрати обчислюються в цілому по садівництву і калькулюється середня собівартість одержаної продукції. При потребі визначення собівартості кожного виду продукції витрати розподіляються між видами продукції пропорційно до вартості за реалізаційними цінами.

**8.19.** Для визначення собівартості вирощеного садивного матеріалу (саджанці насіннячкових і кісточкових порід тощо) загальна сума витрат на вирощування окремих культур чи груп з кожного поля (без витрат на викопування) розподіляється пропорційно кількості саджанців, викопаних для реалізації і залишених в ґрунті для дорощування.

Для визначення собівартості 1000 викопаних саджанців необхідно до витрат, що припадають на їх вирощування, додати витрати на викопування і загальну суму поділити на кількість викопаних саджанців.

**8.20.** Витрати на вирощування і збирання та доробку хмелю розподіляються між одержаною продукцією пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

**8.21.** У спеціалізованих підприємствах облік витрат на вирощування квітів ведеться за культурами, а собівартість продукції розраховується діленням витрат на її кількість. У разі вирощування кількох культур на одній площі (в одній теплиці) сума витрат розподіляється між видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Неспеціалізовані підприємства облік витрат на вирощування квітів ведуть в розрізі відкритого і закритого ґрунту; окремий рахунок відкривають для обліку витрат на вирощування насіння. Між видами продукції сума витрат розподіляється пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

**8.22.** На підприємствах, які вирощують гриби, виробництво складається з двох переділів.

Продукцією першого є компост, собівартість якого визначається діленням загальної суми витрат на кількість отриманого компосту.

Основною продукцією другого переділу є товарний гриб, собівартість якого визначається сумою витрат, включаючи собівартість закладеного компосту, за мінусом вартості використаної побічної продукції, діленням на кількість отриманих грибів.

Використаний компост та корінці розглядають як побічний продукт.

## **9. КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА**

**9.1.** Витрати на утримання худоби і птиці (без витрат на незавершене виробництво на кінець року та вартості побічної продукції, методику оцінки якої наведено в додатку 2) становлять собівартість продукції тваринництва, причому:

а) вартість тварин, що загинули внаслідок стихійного лиха, відноситься на надзвичайні витрати;

б) вартість тварин, що загинули з інших причин (без сум, віднесених на матеріально відповідальних осіб), відображається за окремою статтею в складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин.

**9.2.** Вартість гною, одержаного від групи тварин, визначається, виходячи з нормативно-розрахункових витрат, витрат на його прибирання та доставки до місця зберігання вартості підстилки. Собівартість тонни гною визначається діленням загальної суми витрат на його фізичну масу. Кількість рідкого гною переводиться в звичайний гній, виходячи з вмісту сухих речовин.

Інша побічна продукція, така як: вовна-линька, пух, перо, міражні яйця, м'ясо півників яєчних курей, забитих в добовому віці, м'ясо забитих звірів, шкури загиблих тварин, оцінюється за цінами можливої реалізації чи іншого використання, її вартість відноситься на зменшення витрат на утримання відповідних видів і груп худоби (птиці).

**9.3.** Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кролів, птиці) є приріст живої маси, одержаний в звітному періоді, та жива маса.

Витрати на утримання молодняку тварин, який не зважується (молодняк робочих коней, звірів тощо), відносяться на збільшення вартості цих тварин, виходячи з кількості кормо-днів та собівартості кормо-дня.

**9.4.** Приріст живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці певного виду та групи визначається як різниця між масою поголів'я, яке було на кінець року та яке вибуло протягом року (включаючи загиблих), і масою тварин і птиці, які надійшли в групу протягом року, включаючи приплід, та які були на початок року.

Собівартість центнера приросту живої маси визначається діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси.

**9.5.** Собівартість живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп визначається, виходячи з витрат на їх вирощування і відгодівлю в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості худоби і птиці, що були в групі на початок року та надійшли з основного стада чи з інших груп, ферм і підприємств, та вартості приплоду (без вартості загиблих тварин).

Кількість живої маси становитиме масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишені на кінець року.

Собівартість центнера живої маси худоби і птиці визначається діленням їх вартості на кількість центнерів живої маси (без маси тварин, що загинули).

На підставі розрахованої собівартості центнера живої маси обчислюється фактична собівартість худоби, яка реалізована, переведена в основне стадо, забита на м'ясо, а також та, що залишилася в підприємстві на кінець року. Вартість худоби, що загинула з різних причин, в кінці року не уточнюється.

Сільськогосподарські підприємства мають право визначати собівартість живої маси тварин в розрізі партії (реалізованих, переведених в старшу вікову групу, забитих тощо) на підставі даних про вартість тварин, одержаних від приплоду, переведених з молодших груп, придбаних тощо, та вартість приросту маси тварин цієї партії.

**9.6.** У молочному скотарстві розраховується собівартість центнера молока і однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховується за вартістю 60 кормо-днів утримання корови.

Собівартість одного кормо-дня розраховується діленням всієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів.

Для визначення собівартості центнера молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) розділити на кількість центнерів одержаного молока.

**9.7.** У підприємствах, які спеціалізуються на вирощуванні призначених для реалізації корів-первісток, витрати на їх утримання до розтелення (без вартості побічної продукції) відносяться на приріст живої маси корів-первісток і живу масу одержаного приплоду, а витрати на їх утримання з часу розтелення до реалізації становитимуть собівартість одержаного від них молока.

**9.8.** Собівартість приросту маси та живої маси молодняку великої рогатої худоби і тварин, вибракуваних з основного стада в молочному скотарстві розраховується відповідно до пунктів 9.4—9.5 цих Рекомендацій.

**9.9.** У м'ясному скотарстві собівартість приросту живої маси телят до 8-місячного віку (включаючи масу одержаного приплоду) складається із витрат на утримання корів і нетелів (останні за 2 місяці до розтелення переводяться в основне стадо) і телят до 8-місячного віку (без вартості побічної продукції та молока, яке оцінюється за реалізаційними цінами). Собівартість центнера живої маси визначається діленням суми витрат, віднесених на приплід і приріст живої маси телят до 8-місячного віку, і балансової вартості телят, що були в цій групі на початок року та надійшли в групу протягом року, на загальну живу масу телят до 8 місяців, відлучених від маток (без маси тварин, що загинули), та тих, що залишилися під матками на кінець року. Розрахована собівартість центнера використовується для оцінки телят, що залишилися під матками на кінець року та переведені в старші групи.

Собівартість приросту маси та живої маси молодняку старше 8 місяців та худоби на відгодівлі визначається відповідно до пунктів 9.4 і 9.5 цих Рекомендацій.

**9.10.** Витрати на утримання основного стада свиней (свиноматок з поросятами до їх відлучення та кнурів) становитимуть собівартість приросту живої маси і ділового приплоду.

Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду на момент його відлучення від свиноматок визначається діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси при відлученні (включаючи живу масу одержаного приплоду).

Собівартість центнера живої маси порослят на момент їх відлучення від свиноматок визначається діленням вартості порослят під матками на початок року і витрат на основне стадо за поточний рік на живу масу (без загиблих) порослят, які відлучені та які залишилися під матками на кінець року.

Собівартість центнера приросту маси та живої маси свиней інших груп (на дорошуванні та відгодівлі) визначається відповідно до пунктів 9.4 і 9.5 цих Рекомендацій.

У неспеціалізованих підприємствах собівартість валового приросту живої маси свиней (включаючи живу масу приплоду) визначається в цілому по галузі діленням витрат на утримання всіх груп свиней на кількість приросту. Собівартість центнера живої маси свиней визначається відповідно до пункту 9.5 цих Рекомендацій.

**9.11.** Витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняку овець розподіляються між видами основної продукції (вовною, приростом живої маси, приплодом). Молоко, а також шкури загиблих тварин вважаються побічною продукцією і оцінюються за релізаційними цінами, а гній — за нормативно-розрахунковою вартістю.

**9.12.** На собівартість приплоду ягнят відноситься в романівському вівчарстві 12 відсотків, каракульському — 15, а в усіх інших напрямках — 10 відсотків загальної суми на утримання овець основного стада. В підприємствах, де вівці всіх груп утримуються разом, на приплід відноситься частина (у зазначеному розмірі) загальної суми витрат.

**9.13.** Витрати на утримання овець (без вартості побічної продукції та приплоду) розподіляються між вовною (центнер вовни прирівнюється до 5 одиниць) та приростом живої маси, один центнер якого береться та одиницю.

**9.14.** Витрати на утримання стригального пункту, стрижку овець, класування, пакування, маркування вовни відносяться прямо на собівартість вовни.

**9.15.** Вартість ягнят на момент відлучення від маток складається з собівартості приплоду та витрат на приріст їх живої маси до відлучення.

Собівартість центнера живої маси інших груп молодняку і овець на відгодівлі визначається відповідно до пунктів 9.4 і 9.5 цих Рекомендацій.

**9.16.** Собівартість продукції птахівництва визначається діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції. По основному стаду птиці калькулюється собівартість 1 тис. яєць, а по молодняку птиці — 1 центнер приросту живої маси та 1 центнер живої маси відповідно до пунктів 9.4 і 9.5 цих Рекомендацій (кількість приросту живої маси визначається розрахунково).

**9.17.** Яйця батьківського стада птиці, не придатні для інкубації, оцінюються за собівартістю яєць промислового стада, а за його відсутності — за реалізаційними цінами. За цими ж цінами оприбутковуються яйця, одержані від молодняку птиці.

**9.18.** При інкубації може бути незавершене виробництво. Для його оцінки планову собівартість однієї голови добового молодняку птиці слід поділити на тривалість інкубації в днях і одержаний результат помножити на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації в днях.

Для визначення суми витрат, віднесених на одержану продукцію інкубації, необхідно до вартості незавершеного виробництва на початок року додати витрати за рік і відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року. Розділивши цю суму (без вартості яєць, вилучених при першому і другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих в добовому віці, за цінами можливого використання) на кількість голів, визначають собівартість голови ділового добового молодняку птиці.

**9.19.** Витрати на утримання основного стада племінних коней (без вартості гною за встановленою оцінкою, іншої продукції за реалізаційними цінами та вартості виконаних робіт, оцінених за нормативною або плановою собівартістю робочого дня робочих коней) становитимуть собівартість приплоду на момент відлучення.

Собівартість приплоду робочих коней визначається згідно з п. 7.10.



**9.20.** Річні витрати на вирощування молодняку коней (без вартості побічної продукції) приєднуються до балансової вартості молодняку, який був у групі на початок року та який надійшов в поточному році, включаючи приплід.

Собівартість молодняку коней, переведеного в основне стадо, реалізованого і залишеного на кінець року для подальшого вирощування, визначається додаванням до його вартості на початок року, в момент придбання чи відлучення від маток, витрат на утримання лоша́т у звітному році, розрахованих за кількістю кормо-днів і середньою їх собівартістю.

**9.21.** Собівартість однієї голови приплоду кролів визначається в розмірі 50 відсотків планової собівартості однієї голови молодняку на момент його відлучення. При відлученні приплід дооцінюється на 50 відсотків планової собівартості.

Собівартість однієї голови ділового приплоду визначається діленням загальної суми витрат на утримання дорослих кролів основного стада та молодняку до відлучення (без вартості побічної продукції — гною, шкурок забитих звірів) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду.

Якщо в підприємстві на кінець року залишається певна кількість невідлученого молодняку, його вартість (на рівні 50 відсотків планової собівартості голови при відлученні) виключається із загальної суми витрат. Собівартість приросту маси та живої маси молодняку після відлучення визначається відповідно до пунктів 9.4 і 9.5 цих Рекомендацій.

**9.22.** У звірівництві собівартість однієї голови приплоду визначається в розмірі 50 відсотків планової собівартості однієї голови молодняку на час відлучення. При відлученні приплід дооцінюється ще на 50 відсотків. Собівартість однієї голови молодняку на час відлучення визначається діленням витрат на утримання дорослих звірів з приплодом до відлучення (без вартості шкурок загиблих тварин та м'яса забитих звірів за реалізаційними цінами) на кількість відлученого молодняку. Загальна сума витрат без вартості молодняку, що залишився під матками на кінець року, становитиме собівартість ділового приплоду.

Молодняк звірів після відлучення дооцінюється, виходячи із середніх витрат на утримання однієї голови протягом дня та відповідної кількості кормо-днів.

Вартість молодняка звірів приплоду минулих років (забитого на шкурки, переведеного в основне стадо, реалізованого та залишеного на кінець року) визначається на основі вартості молодняка на початок року і витрат на його утримання, які розраховуються, виходячи із витрат на утримання голови протягом дня та кількості кормо-днів.

**9.23.** Собівартість товарної риби, що вирощується в ставках та інших водоймах, складається із витрат на зариблення водоймищ (включаючи вартість мальків), витрат на вирощування та вилов риби. В спеціалізованих підприємствах з повносистемним рибним господарством (включаючи риборозведення) визначається собівартість 1 тис. мальків шляхом ділення суми витрат на утримання плідників, що знаходяться протягом року в маточниках і нерестових ставках, на кількість мальків, пересаджених з нерестових ставків. Собівартість одного центнера цьоголіток визначається діленням загальної вартості мальків та витрат на вирощування риборозсадницького матеріалу (цьоголіток) на кількість центнерів обчисленої продукції. При цьому середня маса цьоголітки приймається за 30 грамів.

Вартість цьоголіток, що залишилися в ставках-зимівниках, розглядається як витрати на незавершене виробництво, що переходить на майбутній рік. До витрат на утримання вигульних ставків включається вартість випущених цьоголіток і витрати на їх вирощування до вилову і реалізації. Собівартість центнера товарної риби визначається діленням всіх витрат на її вирощування на кількість одержаної товарної риби.

У риболовецьких підприємствах визначається собівартість одного центнера валової риби, що складається із витрат на виловлення, транспортування та підготовку її до зберігання (охолодження, підмороження та підсолення риби) та на утримання суден і флоту, а також засобів виловлення.

Витрати суден і флоту, які виконують функції транспортних або пошукових, враховуються в загальних транспортних витратах.

Крім того, розраховується собівартість тонни готової рибопродукції, яка включає в себе вартість сирцю або мороженого напівфабрикату та витрати на обробку, починаючи з операцій приймання риби до випуску готової продукції.

**9.24.** Собівартість окремих видів продукції бджільництва визначається шляхом розподілу витрат, включаючи вартість незавершено-

го виробництва на початок року між видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами. Собівартість приросту кількості сот розраховується за собівартістю топленого кондиційного воску.

Нові бджолині сім'ї оцінюються за цінами продажу. Собівартість кілограма бджіл прирівнюється до собівартості 10 кілограмів меду. У бджільництві калькулюється валовий вихід меду, до складу якого входить товарний мед і мед, залишений у вуликах, що розглядається як вартість незавершеного виробництва на кінець календарного року.

Певна частина витрат на утримання бджіл повинна бути віднесена на роботи із запилення сільськогосподарських культур. Тому одним з перших етапів калькулювання собівартості продукції бджільництва медово-запилювального напрямку є розмежування витрат, що відносяться на вироблену продукцію і на запилювальні культури згідно із затвердженими нормативами.

У разі використання на опилення більшої кількості бджолиних сімей, ніж передбачено нормами, витрати бджільництва, віднесені на запилювальні культури, не збільшуються.

**9.25.** Собівартість грени складається з вартості племінних коконів і витрат на приготування грени (без вартості гренажних коконів з метеликами, що не вийшли, оцінених за цінами реалізації).

До собівартості сирих коконів включається вартість грени за собівартістю її приготування або за ціною придбання, витрати на інкубацію грени, вигодовування черв'яків і одержання коконів. Собівартість центнера сирих коконів визначається діленням витрат (без вартості побічної продукції) на масу вирощених сирих коконів.

**9.26.** На підприємствах і в організаціях з племінної справи і штучного осіменіння сільськогосподарських тварин собівартість сперми розраховується за видами плідників. Готовою продукцією є вироблена і реалізована в звітному періоді спермопродукція.

До собівартості розбавленої свіжоодержаної і реалізованої сперми плідників включають витрати на їх утримання та технологічні витрати (вартість хімікатів і азоту, оплата праці спеціалістів, включаючи відрахування на соціальні заходи тощо). Для визначення собівартості сперми із загальної суми виключається вартість побічної продукції.

Собівартість 1 дози розбавленої сперми визначається діленням суми витрат поточного року на фактично реалізовану сперму певного виду тварин.

Собівартість 1 дози розбавленої сперми плідників власного виробництва та придбаної визначається діленням загальної суми витрат, що складаються із собівартості сперми власного виробництва і вартості придбаної сперми, на загальну кількість реалізованої розбавленої сперми.

Повна собівартість однієї дози реалізованої замороженої сперми визначається діленням загальної суми витрат поточного року та вартості реалізованої придбаної сперми на кількість проданої в поточному році продукції.

Заморожена сперма плідників, одержана в поточному році, відображається в оперативному обліку на забалансовому рахунку за кількістю (без вартісної оцінки). Облік витрат на заморожену сперму ведеться за окремими галузями тваринництва.

Витрати на доставку рідкого азоту і сперми та вартості азоту, що використовується для дозаправлення посудин Д'юара, на пунктах штучного осіменіння щомісяця списуються на витрати з реалізації.

## **10. КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ПІДСОБНИХ (ПРОМИСЛОВИХ) ВИРОБНИЦТВ**

**10.1.** У підсобних (промислових) виробництвах собівартість виробленої продукції визначається на умовах франко-склад.

Собівартість продукції підсобних виробництв, наприклад, підприємств з переробки насіння соняшнику, що здійснюють переробку сільськогосподарської продукції, розраховується діленням витрат на переробку та вартості переробленої продукції за договірною ціною (без побічної продукції) на кількість одержаної основної продукції.

У разі переробки власної і давальницької сировини калькуляція собівартості продукції здійснюється в два етапи: спочатку обчислюється собівартість переробки одиниці сировини, для чого всі витрати на переробку (без вартості побічної продукції) ділять на кількість переробленої (власної та давальницької) сировини (переробка давальницької сировини розглядається як виконання робіт на сторону), а потім визначається собівартість власної готової про-

дукції, для чого вартість сировини та суми витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості використаних відходів та побічної продукції за реалізаційними цінами), діляться на кількість власної готової продукції.

**10.2.** У плодоовочеконсервному виробництві розраховується собівартість кожного виду продукції. Для цього вартість перероблених овочів і фруктів (без вартості відходів за цінами можливого їх використання) та інших компонентів (оцту, спецій, солі), оплата праці, відрахування на соціальні заходи працівників прямо відносяться на відповідні види консервів. Витрати, які не можуть бути прямо віднесені на певний вид продукції (непрямі витрати), розподіляються між окремими її видами пропорційно кількості вироблених умовних банок.

Аналогічним чином розраховується собівартість продукції пункту соління, однак між видами продукції вартість компонентів (солі, спецій тощо) розподіляється за технологічними нормами, передбаченими рецептурою, а непрямі витрати — пропорційно кількості виробленої продукції.

Непрямі витрати в сушильному виробництві розподіляються між видами продукції пропорційно центнеро-дням.

**10.3.** Собівартість продукції виноробного виробництва визначається діленням суми витрат на виготовлення продукції, включаючи сировину і допоміжні матеріали, використані у виробництві (без вартості відходів за реалізаційними цінами), на кількість готової продукції. Непрямі витрати на виготовлення вина та виноматеріалів розподіляються між видами продукції пропорційно кількості, а при потребі враховується ще й тривалість її зберігання.

**10.4.** В підприємствах та підрозділах по переробці і приготуванню кормів розраховується собівартість кожного виду одержаної продукції (вітамінно-трав'яного борошна, комбікормів, гранульованих кормів, кормосумішей тощо). Для цього вартість переробленої маси і добавок відноситься прямо на конкретний вид продукції, а непрямі витрати на переробку розподіляються пропорційно масі переробленої сировини.

**10.5.** Собівартість виробленої продукції млинів і крупорушок включає в себе вартість переробленої сировини та витрати, пов'язані з її переробкою.

Для визначення собівартості кожного виду продукції (борошна, дерті) вартість переробленого зерна та інші прямі витрати відносяться безпосередньо на конкретний вид продукції, а непрямі витрати на переробку розподіляються між видами продукції пропорційно умовній кількості переробленої сировини. Для розрахунку використовується показник продуктивності млина у разі виготовлення конкретного виду продукції. Наприклад, якщо продуктивність млина при переробці зерна на дерть на 30 відсотків вища, ніж при його розмелюванні на борошно, то зерно, перероблене на борошно, перераховується в умовну продукцію із застосуванням коефіцієнта 10, а на дерть — 0,7.

**10.6.** У хлібопекарному виробництві витрати відносяться на собівартість певного виду продукції, а суми, які не можуть бути віднесені безпосередньо, розподіляються між видами продукції пропорційно виручці від реалізації.

**10.7.** Собівартість окремих видів продукції переробки молока (вершки, сметана, масло, сир тощо) визначається діленням витрат на виробництво конкретного виду продукції на її масу. При цьому з загальної суми витрат виключається вартість використаних відвіюк та іншої побічної продукції за цінами реалізації. Непрямі витрати розподіляються між окремими видами продукції пропорційно виручці від реалізації.

**10.8.** Для обчислення собівартості продукцію забою тварин і птиці оцінюють за фактичною собівартістю. Розраховується фактична собівартість м'яса окремих видів тварин. Для цього до вартості тварин додаються витрати на забій і виключається вартість побічної продукції (шкур, субпродуктів першої та другої категорії тощо) за встановленими цінами чи цінами можливої реалізації. Результат ділиться на кількість одержаного м'яса.

На птахозабійних цехах калькулюється собівартість 1 центнера охолодженого м'яса. Побічну продукцію (пух, пір'я, підкрилок, нестандартні тушки, субпродукти, кров, кишки) слід оцінювати за цінами можливої реалізації.

У разі переробки декількох видів птиці непрямі витрати птахозабійного цеху розподіляються з урахуванням продуктивності конвеєрної лінії для переробки окремих видів птиці шляхом розрахунку кількості умовних голів з використанням таких коефіцієнтів: дорослі кури і курчата — 1,0, качки — 2,0, індики і гуси — 4,0. На кон-

кретний вид продукції відносять безпосередньо вартість забоїтої птиці та використаних матеріалів.

Для визначення собівартості продукції забою кролів (м'ясо і шкурки) всі витрати на забій, включаючи вартість забитих кролів за собівартістю (без вартості побічної продукції за цінами її можливої реалізації), розподіляються між цими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

**10.9.** Собівартість шкурок хутрових звірів калькулюється окремо за їх видами. Витрати на забій розподіляються між ними пропорційно кількості забитих голів. Шкурки, які за своїми розмірами чи якістю не відповідають діючим стандартам, вважаються нестандартними. Витрати між стандартними і нестандартними шкурками розподіляються за цінами можливої реалізації. Собівартість шкурок складається з вартості забитих звірів, витрат на забій, первинну обробку та зберігання знежирених шкурок в холодильнику (без вартості побічної продукції). При цьому витрати на зберігання знежирених шкурок в холодильнику розподіляються між їх видами пропорційно площі та тривалості зберігання.

**10.10.** Собівартість 1 тонни трести складається з вартості переробленої соломки і витрат, пов'язаних з її переробкою. У разі переробки трести у волокно собівартість волокна складається з вартості переробленої трести і витрат, пов'язаних з її переробкою (без вартості побічної продукції).

**10.11.** У цегельному виробництві собівартість продукції обчислюється за переділами: заготівля глини та піску, виготовлення цегли-сирцю, випалювання цегли. На перших двох переділах розраховуються витрати на одержання відповідно 1 куб. метра заготовлених глини і піску та 1000 цеглин-сирцю. Собівартість випаленої цегли складається з витрат на випалювання, включаючи вартість цеглин-сирцю без вартості побічної продукції (половинок та битої цегли за реалізаційними цінами).

При незначному обсязі цегельного виробництва переділи не виділяються. В цьому разі собівартість випаленої цегли обчислюється виходячи з витрат на заготівлю сировини, виготовлення сирцю та випалювання цегли (без вартості побічної продукції).

**10.12.** У разі заготівлі деревини з власних лісонасаджень розраховується собівартість 1 куб. метра ділової деревини. Для цього витрати,

включаючи плату за деревину, реалізовану на пні (без вартості побічної продукції, наприклад дров за ціною можливого використання), діляться на кількість одержаної продукції.

Окремо обчислюються витрати на виготовлення пиломатеріалів, фактична собівартість яких складається з вартості розпиленої деревини (когод), заготовленої власними силами та придбаної, а також витрат на їх розпилювання, зменшених на вартість одержаної побічної продукції (обполку, обрізків, тирси), яка оцінюється за цінами можливого використання. У разі розпилювання на пилорамах сільськогосподарських підприємств деревини інших юридичних та фізичних осіб обчислення собівартості здійснюється відповідно до пункту 10.1 цих Рекомендацій.

**10.13.** Витрати сільськогосподарських підприємств на добування торфу плануються і обліковуються в цілому по виробництву незалежно від цільового призначення торфу. Готовою продукцією є заготовлений торф, висушений до встановлених кондицій.

У разі потреби розрахунок собівартості торфу здійснюватиметься з урахуванням його вологості, яка береться на рівні: торф для добрив — 55 відсотків, для підстилки — 4 відсотки, кусковий для палива — 33 відсотки, фрезерний для палива — 40 відсотків. Це дає змогу визначити собівартість заготовленої продукції в перерахунку на торф умовної вологості.

Для визначення собівартості 1 тонни заготовленого для певного призначення торфу необхідно витрати на торфорозробку розділити на кількість торфу умовної вологості й помножити на кількість торфу умовної вологості певного призначення. Одержаний результат ділиться на його фізичну масу. Виготовлення торфобрикетів слід розглядати як окремий переділ торфорозробок. Собівартість виготовлених брикетів складається з вартості використаного торфу та інших компонентів і витрат на приготування маси, її формування та сушіння.

***Начальник Управління організації методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності***  
***Л.І. ЛАВРІНЕНКО***



до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств

**Об'єкти планування та обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції**

Об'єкт планування та обліку виробничих витрат	Об'єкти калькулювання продукції	Одиниця калькулювання
1	2	3
<b>I. РОСЛИННИЦТВО</b>		
<b>1. Зернові та зернобобові культури</b>		
Пшениця озима	Зерно, зернові відходи	1 центнер
Жито озиме	--	
Ячмінь озимий	--	--
Пшениця яра тверда	--	--
Пшениця яра м'яка, сильна та інші види	--	--
Кукурудза на зерно	--	--
Ячмінь ярий	--	--
Овес	--	--
Жито яре, полба тощо	--	--
Просо	--	--
Рис	--	--
Гречка	--	--
Сорго	--	--
Чумиза	--	--
Горох	--	--
Квасоля	--	--
Сочевиця	--	--
Вика і викова суміш	--	--
Люпин кормовий	--	--
Соя	--	--
<b>2. Технічні культури</b>		
Соняшник на зерно	Насіння	1 центнер
Льон-довгунець	Насіння, соломка	--

*Продовження таблиці*

1	2	3
Коноплі	-"-	-"-
Буряки цукрові (фабричні)	Коренеплоди	-"-
Буряки цукрові (маточні)	-"-	-"-
Висадки-насітники буряків	Насіння	-"-
Тютюн	Листя свіже, насіння	-"-
Цикорій	Коріння	-"-
Лікарські культури трав'янисті однорічні	Листя свіже, плоди, насіння	-"-
Лікарські культури трав'янисті багаторічні	Листя свіже, плоди, насіння, коріння	-"-
	Розсада	1 тис. штук
	Трава свіжа, коріння	1 центнер
Ефіроолійні культури трав'янисті однорічні	Насіння, плоди	-"-
Ефіроолійні культури трав'янисті багаторічні	Насіння, листя свіже, кореневища, зелена маса	-"-
	Пагіння, саджанці	1 тис. штук
	Суцвіття	1 центнер
Ефіроолійні культури кущові	Насіння, суцвіття	1 центнер
	Квіти, листя і пагіння свіже, зелена маса, саджанці	1 тис. штук
Ефіроолійні культури деревоподібні	Листя свіже, квітки	1 центнер
	Саджанці	1 тис. штук
<b>3. Картопля та овочеві культури</b>		
Картопля	Картопля	1 центнер
Овочеві культури відкритого типу	Овочі	-"-
Капуста	Качани	1 центнер
Коренеплодні овочеві культури (буряки, морква, редиска, редька, пегрушка)	Коренеплоди	-"-
Цибуля ріпчаста	Цибуля	-"-
Цибуля на перо	Цибуля на перо	-"-
Часник	Часник (головка)	-"-
Помідори	Плоди	-"-
Перець солодкий, гіркий	-"-	-"-
Баклажани	-"-	-"-

**Продовження таблиці**

1	2	3
Огірки	-"-	
Патисони, кабачки	-"-	-"-
Зелений горошок	-"-	-"-
Кукурудза цукрова в качанах молочно-воскової стиглості	Качани	-"-
Салат	Салат	-"-
Зелені овочеві культури (кріп, шпинат, гірчиця листовата та ін.)	Зелень	-"-
Багаторічні овочеві культури (ревінь, щавель, хрін та ін.)	Насіння, зелень, кореневище	-"-
Насінництво овочевих культур (окремо маточники, висадки – за основними культурами)	Коренеплоди, насіння	-"-
Баштанні продовольчі культури (кавуни, дині, гарбузи)	Плоди, насіння	-"-
Овочеві культури закритого ґрунту (цибуля на перо, огірки, помідори, салат, редиска, розсада)	Плоди, коренеплоди, зелень (за видами)	1 центнер
	Розсада (за видами)	1 тис. штук
Гриби	Гриби	1 центнер
<b>4. Кормові культури</b>		
Буряки кормові, морква	Коренеплоди	1 центнер
Буряки цукрові на корм	Коренеплоди	-"-
Баштанні кормові культури	Плоди	-"-
Насінники кормових коренеплодів і баштанних культур	Коренеплоди, насіння	-"-
Кукурудза на силос і зелений корм	Зелена маса	-"-
Інші силосні культури	-"-	-"-
Однорічні сіяні трави	Сіно, насіння, зелена маса	
Багаторічні сіяні трави	-"-	-"-
Сіножаті і пасовища природні	Сіно, зелена маса	-"-
Силосування	Силос	1 тонна
Стогування	Сінаж	-"-
<b>5. Багаторічні насадження (плодові, ягідні культури та виноградники)</b>		
Насіннячкові культури	Плоди	1 центнер
	Живці	1 тис. штук

*Продовження таблиці*

1	2	3
Кісточкові культури	Плоди	1 центнер
	Живці	1 тис. штук
Ягідники	Ягоди	1 центнер
Виноградники	Плоди	--
	Живці	1 тис. штук
Плантації хмелю	Плоди	1 центнер
	Живці, чубуки	1 тис. штук
Шишки хмелю	Шишки хмелю	1 центнер
	Живці	1 тис. штук
<b>6. Квітництво</b>		
Квітництво відкритого ґрунту	Квітки зрізані, бульбоцибулини, кореневище, живці, саджанці	1 тис. штук
Квітництво захищеного ґрунту	Квітки зрізані, квітки в горщиках, розсада	--
	Насіння	1 кілограм
	Живці	1 тис. штук
Насіння квітникових культур	Насіння	1 кілограм
Розсадники плодкових і декоративних культур (окремо за видами та сортами)	Сіянци, саджанці	1 тис. штук
<b>7. Незавершене виробництво у рослинництві (витрати під урожай майбутнього року)</b>		
Посів озимих зернових на зерно	Виконані роботи	1 гектар
Посів озимих зернових на зелений корм і силос	--	--
Посів овочевих культур на зиму	--	--
Підняття зябу	--	--
Луцціння стерні (без зяблевої оранки)	--	--
Внесення органічних добрив	--	--
Внесення мінеральних добрив	--	--
Снігозатримання (у IV кварталі)	--	--
Догляд за багаторічними травами посіву минулих років	--	--
Посів багаторічних трав весною та восени звітного року	--	--

**Продовження таблиці**

1	2	3
Догляд за парами під ярі культури врожаю майбутнього року	Виконані роботи	1 гектар
Роботи з докорінного поліпшення сіножатей і пасовищ	--	--
Вапнування та гіпсування земель	--	--
Первинне окультурення меліоративних земель	--	--
Підготовка теплиць	--	--
Підготовка парників	--	--
Зрошення	--	--
Осушення	--	--
Інші роботи незавершеного виробництва	--	--
Витрати на утримання меліоративних споруд	--	--
Витрати на утримання полезахисних лісосмуг	--	--
<b>II. ТВАРИННИЦТВО</b>		
<b>1. Велика рогата худоба молочного напрямку</b>		
Основне стадо (корови та бики-плідники)	Молоко	1 центнер
	Приплід	1 голова
Худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бички різного віку, корови, бики-плідники, воли, вибраквані з основного стада, корови-годувальниці)	Приріст живої маси, жива маса	1 центнер
<b>2. Велика рогата худоба м'ясного напрямку</b>		
Основне стадо (корови, бики-плідники і телята віком до 8 місяців)	Приплід	1 голова
	Приріст живої маси	1 центнер
Худоба на вирощуванні та відгодівлі (телиці і бички старше 8 місяців, корови, бики-плідники і воли, вибраквані з основного стада)	Приріст живої маси, жива маса	1 центнер
<b>3. Свинарство</b>		
Основне стадо свиней (свиноматки, хряки-плідники і поросята до відлучення)	Поросята відлучені	1 голова
	Приріст живої маси	1 центнер

**Продовження таблиці**

1	2	3
Свині на вирощуванні	Приріст живої маси, жива маса	1 центнер
Свині на відгодівлі	Приріст живої маси, жива маса	-,-
<i>Примітка.</i> Об'єкти планування та обліку виробничих витрат у свиñarстві можуть уточнюватися відповідно до існуючої технології в конкретних підприємствах.		
<b>4. Вівчарство (козівництво), роздільно-тонкорунне, напівтонкорунне, напівгрубошерстне, грубошерстне</b>		
Основне стадо овець (вівцематки з ягнятами до відлучення, барани-плідники, барани-пробники, вапухи)	Ягнята на час відлучення	1 голова
	Вовна, пух, молоко	1 центнер
Вівці на вирощуванні і відгодівлі	Приріст живої маси, вовна	-,-
<b>5. Вівчарство каракульське і смушкове</b>		
Основне стадо (вівцематки з ягнятами до відлучення, барани-плідники, барани-пробники)	Приплід	1 голова
	Вовна, приріст живої маси	1 центнер
Вівці на вирощуванні і відгодівлі	Приріст живої маси, вовна	-,-
<b>6. Птахівництво</b>		
Доросле стадо	Яйця	1 тис. штук
Молодняк на вирощуванні	Приріст живої маси	1 центнер
<b>7. Інкубація</b>		
Інкубація яєць	Добовий молодняк	1 тис. голів
<i>Примітка.</i> Об'єкти планування та обліку виробничих витрат у птахівництві можуть уточнюватися відповідно до існуючої технології, що використовується конкретним підприємством		
<b>8. Конярство</b>		
Основне стадо	Приплід	1 голова
	Молоко	1 центнер
	Робота коней	1 робочий день
Молодняк на вирощуванні	Приріст	1 кормо-день
<b>9. Кролівництво і звірівництво</b>		
Основне стадо	Діловий молодняк	1 голова
Молодняк різного віку	Приріст живої маси	1 центнер
	Приріст	1 тис. кормо-днів

**Продовження таблиці**

1	2	3
<b>10. Рибицтво, бджільництво, штучне осіменіння тварин і птиці</b>		
Рибицтво	Мальки	1 тис. штук
	Цьоголітки, річники, ремонтний молодняк, риба	1 центнер
Бджільництво (розплідне, медове, запилювально-медове, запилювальне)	Неплідна матка, матка плідна, пакети із бджолами (рої), соти бджолині	1 штука
	Мед, віск бджолиний	1 центнер
	Прополіс	1 кілограм
	Рій	1 штука
	Яд бджолиний (сирець), пилкоквітковий, маточне молоко	1 грам
	Соторамка	1 штука
	Запилення культур	1 гектар
Шовківництво	Кокони тутового шовкопряда, грена	1 кілограм
Одержання сперми (за видами тварин)	Сперма	1 спермодоза
<b>III. ПІДСОБНІ (ПРОМИСЛОВІ) ВИРОБНИЦТВА З ПЕРЕРОБКИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ</b>		
Виробництво комбікормів	Комбікорм, кормові суміші, кормові добавки, гранули, брикети	1 центнер
Переробка зерна	Борошно, крупа, дроблене зерно, дерть	--
Первинна обробка льону і луб'яних культур	Треста, коноплі, волокно	--
Переробка овочів, фруктів і картоплі	Консерви	1 тис. умовних банок
	Швидкозаморожена, засолена, заквашена продукція, сушена картопля, овочі, сухофрукти	1 центнер
	Соки	1 тис. умовних банок
	Спирт	1 декалітр
Переробка олійних культур	Олія, шрот, макуха	1 центнер
Виноробне виробництво	Виноматеріал, сокоматеріал, вино, коньяк, вакуум-сусло, сік, спирт	1 декалітр

*Продовження таблиці*

1	2	3
Забій худоби і птиці, кролів тощо	М'ясо, субпродукти	1 центнер
	Шкури, шкурки, смушки	1 штука
	Пір'я	1 кілограм
Переробка молока	Молочна продукція (в перерахунок на молоко), вершки, сметана, масло, сир	1 центнер
Утилізація відходів	Перо, пух (у перерахунок на 12 відсотків вологості), м'ясо-кісткове борошно	--
Виробництво вітамінно-трав'яного борошна	Трав'яне борошно, січне борошно	--
<b>IV. ДОПОМІЖНІ ВИРОБНИЦТВА</b>		
Ремонтна майстерня	Відремонтований об'єкт, виготовлений виріб	1 штука (замовлення)
Автомобільний транспорт	Обсяг роботи	10 тонно-кілометрів, 1 машино-день, 1 машино-година
Жива тяглова сила	Робочий день	1 робочий день коней
	Приплід	1 голова приплоду
Електропостачання	Електроенергія	10 кВт/год
Теплопостачання	Теплоенергія	10 Гкал
Водопостачання	Вода	1 куб. метр
Газопостачання	Газ	1 куб. метр
	Газ скраплений	1 кілограм
Холодильні установки	Послуги з охолодження	1 центнеро-день
<b>V. ВИТРАТИ НА УТРИМАННЯ ТА ЕКСПЛУАТАЦІЮ МАШИН І ОБЛАДНАННЯ</b>		
Утримання і використання машинно-тракторного парку	Обсяги роботи	1 умовний гектар
Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин	--	1 фізичний гектар
Поточний ремонт будівель і споруд	Об'єкт ремонту	1 одиниця

*Начальник Управління організації і методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності*  
**Л. І. ЛАВРІНЕНКО**



## ОЦІНКА ПОБІЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Види побічної продукції та одиниця калькулювання	Методика оцінки побічної продукції
1	2
Солома і полова зернових та зернобобових культур, кукурудзиння, соняшничиння, солома сіяних трав (центнер)	Нормативні витрати на виконання робіт зі збирання, транспортування та скиртування соломи, кукурудзиння, соняшничиння стосовно кількості продукції, що використана або буде використана в підприємстві
Гичка цукрових і кормових буряків (центнер)	Нормативні витрати на збирання та транспортування гички з поля до пункту використання
Цукрові буряки, забраковані при кагатуванні та розкритті кагатів (центнер)	За собівартістю коренів кормових буряків (з урахуванням якості)
Насіння льону і конопель (центнер)	Нормативні витрати на підготовку і обмолот стебел, транспортування та оброблення насіння
Дрібна і пошкоджена картопля та овочі, використані для годівлі тварин (центнер)	За собівартістю коренів кормових буряків (з урахуванням якості)
Мед під бджолосімей, які використовувалися для запилення культур в теплицях (центнер)	За реалізаційними цінами на момент обчислення собівартості
Відходи, одержані на збиранні насіння баштанних та овочевих культур (центнер)	За реалізаційними цінами, а у разі згодкування тваринам – за цінами на корені кормових буряків
Падалиця (центнер)	За реалізаційними цінами чи цінами їх використання
Живці, підсадки, вуси, паростки (1 тис. шт)	За цінами можливої реалізації
Гній (тонна)	Вартість підстилки та нормативно-розрахункові витрати, які включають амортизацію та поточний ремонт пристроїв для видалення гною і тваринницьких приміщень, та транспортування витрати на зберігання гною та сечі в гноєсховищах

*Продовження таблиці*

1	2
Вовна-линька (центнер), пух (центнер), перо (центнер), міражні яйця (штук), м'ясо півників яєчних курей, забитих в дорослому віці, і м'ясо забитих звірів (центнер), шкури загиблих тварин (штук), молоко овець (центнер), шкарлупа (при інкубації, кілограм), гренажні кокони, з яких не вийшли метелики (центнер)	За реалізаційними цінами чи цінами їх використання
Вартість робіт, виконаних племінними кіньми та молодняком коней (коне-день)	За собівартістю коне-днів, робочих коней
Пташиний послід (центнер)	Нормативно-розрахункові витрати на видалення посліду з приміщень та його сушіння і зберігання, вартість тари
Відходи, що використовуються в промислових виробництвах і промислах	За реалізаційними цінами або цінами їх можливого використання (допускається використання цін на аналогічні продукти на м'ясокомбінатах, молоко- і сирзаводах, птахо забійних підприємствах тощо). Відходи, що не використовуються, не оцінюють.

**Додаток В**

**ЗАКОН УКРАЇНИ  
ПРО ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ**

**Стаття 5. Валові витрати**

5.2. До складу валових витрат включаються:

5.2.1. Суми будь-яких витрат, сплачених (нарахованих) протягом звітного періоду у зв'язку з підготовкою, організацією, веденням виробництва, продажем продукції (робіт, послуг) і охороною праці, у тому числі витрати на придбання електричної енергії (включаючи реактивну), з урахуванням обмежень, установлених пунктами 5.3–5.7 цієї статті.

5.3. Не включаються до складу валових витрат витрати на:

5.3.1. Потреби, не пов'язані з веденням господарської діяльності, а саме:

- організацію та проведення прийомів, презентацій, свят, розваг та відпочинку, придбання та розповсюдження подарунків (крім благодійних внесків та пожертвувань неприбутковим організаціям, визначеним пунктом 7.11 цього Закону, та витрат, пов'язаних з проведением рекламної діяльності, які регулюються нормами підпункту 5.4.4 цієї статті). Обмеження частини другої цього підпункту не стосуються платників податку, основною діяльністю яких є:
- організація прийомів, презентацій і свят за замовленням та за рахунок інших осіб;
- придбання лотерей, участь в азартних іграх;
- фінансування особистих потреб фізичних осіб за винятком виплат, передбачених пунктами 5.6 і 5.7 цієї статті, та в інших випадках, передбачених нормами цього Закону.

5.3.2. Придбання, будівництво, реконструкцію, модернізацію, ремонт та інші поліпшення основних фондів та витрати, пов'язані з видобуванням корисних копалин, а також з придбанням нематеріальних активів, які підлягають амортизації, згідно зі статтями 8 і 9 та підпунктом 7.9.4 цього Закону.

5.3.3. Сплату податку на прибуток підприємств, податку на нерухомість, а також податків, установлених пунктами 7.8, 10.2 і статтею 13 цього Закону; сплату податку на додану вартість, включеного до ціни товарів (робіт, послуг), що придбаваються платником податку для виробничого або невиробничого використання, сплату податків на доходи фізичних осіб, які відраховуються за рахунок сум виплат таких доходів згідно із законом України про оподаткування доходів фізичних осіб.

Для платників податку на прибуток підприємств, які не зареєстровані як платники податку на додану вартість, до складу валових витрат виробництва (обігу) входять суми податків на додану вартість, сплачених у складі ціни придбання товарів (робіт, послуг), вартість яких належить до валових витрат такого платника податку.

У разі якщо платник податку на прибуток, зареєстрований як платник податку на додану вартість, одночасно здійснює операції з продажу товарів (робіт, послуг), що обкладаються податком на додану вартість та звільнені від оподаткування, або не є об'єктом обкладення таким податком, податок на додану вартість, сплачений у складі витрат на придбання товарів (робіт, послуг), які відносяться до складу валових витрат, та основних фондів і нематеріальних активів, що підлягають амортизації, включається відповідно до валових витрат або балансова вартість відповідної групи основних фондів збільшується на суму, що не включена до складу податкового кредиту такого платника податку згідно із Законом України «Про податок на додану вартість».

5.3.4. Сплату вартості торгових патентів, яка враховується у зменшення податкових зобов'язань платника податку в порядку, передбаченому пунктом 16.3 цього Закону.

5.3.5. Сплату штрафів та/або неустойки чи пені за рішенням сторін договору або за рішенням відповідних державних органів, суду.

5.3.6. Утримання органів управління об'єднань платників податку, включаючи утримання холдингових компаній, які є окремими юридичними особами.

Під терміном «холдингові компанії» слід розуміти юридичних осіб, які є власниками інших юридичних осіб або здійснюють контроль над такими юридичними особами як пов'язані особи, відповідно до пункту 1.26 цього Закону.

5.3.7. Виплату емісійного доходу на користь емітента корпоративних прав.

5.3.8. Виплату дивідендів.

5.3.9. Виплату винагород або інших видів заохочень пов'язаним з таким платником податку фізичним чи юридичним особам у разі, якщо немає документальних доказів, що таку виплату або заохочення було проведено як компенсацію за фактично надану послугу (відпрацьований час). За наявності зазначених документальних доказів віднесенню до складу валових витрат підлягають фактичні суми виплат (заохочень), але не більші ніж суми, розраховані за звичайними цінами.

Не підлягають віднесенню до складу валових витрат суми збитків платника податку, понесених у зв'язку з продажем товарів (робіт, послуг) або їх обміном за цінами, що нижчі за звичайні, пов'язаним з таким платником податку особам.

У разі коли сума виплат (заохочень) або її частина пов'язаним фізичним особам не визнаються валовими витратами, така сума (або її частина) є базою для нарахування внесків на соціальні заходи, передбачені пунктом 5.7 цієї статті.

Не належать до складу валових витрат будь-які витрати, не підтверджені відповідними розрахунковими, платіжними та іншими документами, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачена правилами ведення податкового обліку.

У разі втрати, знищення або відсуття зазначених документів платник податку має право письмово заявити про це податковому органу та здійснити заходи, необхідні для поновлення таких документів. Письмова заява має бути надіслана до/або разом з поданням розрахунку податкових зобов'язань звітного періоду. Якщо платник податку не подасть у такий строк письмову заяву та не поновить зазначених документів до закінчення податкового періоду, що настає за звітним, непідтверджені відповідними документами витрати не визнаються валовими витратами і на суму недосплаченого податку нараховується пеня у розмірі облікової ставки Національного банку України, збільшеної в 1,2 разу.

Якщо платник податку поновить зазначені документи у наступних періодах, підтверджені витрати (з урахуванням сплаченої пені) включаються до валових витрат податкового періоду, на який припадає таке поновлення.

5.4. Особливості віднесення витрат подвійного призначення до складу валових витрат платника податку.

До валових витрат включаються:

5.4.1. Витрати платника податку на забезпечення найманих працівників спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, що необхідні для виконання професійних обов'язків, а також продуктами спеціального харчування за переліком, що встановлюється Кабінетом Міністрів України.

5.4.2. Витрати, крім тих, що підлягають амортизації, пов'язані з науково-технічним забезпеченням господарської діяльності, на винахідництво і раціоналізацію господарських процесів, проведення дослідно-експериментальних та конструкторських робіт, виготовлення та дослідження моделей і зразків, пов'язаних з основною діяльністю платника податку, виплатою роялті та придбанням нематеріальних активів (крім тих, що підлягають амортизації) для їх використання в господарській діяльності платника податку. Норми цього підпункту стосуються витрат на зазначені заходи незалежно від того, чи призвели такі заходи до збільшення доходів платника податку.

Витрати на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності платника податку, у тому числі з питань законодавства, і передплату спеціалізованих періодичних видань, а також на проведення аудиту згідно з чинним законодавством, включаючи проведення добровільного аудиту за рішенням платника податку.

Витрати платника податку, пов'язані з професійною підготовкою або перепідготовкою за профілем такого платника податку фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку, в українських закладах освіти, за винятком фізичних осіб, пов'язаних з таким платником податку. Порядок професійної підготовки і перепідготовки та розміри витрат на такі цілі встановлюються Кабінетом Міністрів України.

Обов'язки з доведення зв'язку витрат на цілі, обумовлені цим підпунктом, з основною діяльністю платника податку, покладаються на такого платника податку.

У разі виникнення розбіжностей між податковим органом та платником податку стосовно зв'язку витрат на цілі, обумовлені цим підпунктом, з основною діяльністю платника податку, такі податкові

органи зобов'язані звернутися до Міністерства України у справах науки і технологій, чий експертний висновок є підставою для прийняття рішення податковим органом.

Оскарження рішень податкових органів, прийнятих на підставі експертних висновків Міністерства України у справах науки і технологій, провадиться платниками податку в загальному порядку.

5.4.3. Будь-які витрати на гарантійний ремонт (обслуговування) або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупців таких товарів, але не більше від суми, яка відповідає рівню гарантійних замін, прийнятих (оприлюднених) платником податку, але не вище 10 відсотків від сукупної вартості таких товарів, що були продані, та за якими не закінчився строк гарантійного обслуговування.

У разі здійснення гарантійних замін товарів платник податку зобов'язаний вести окремі облік бракованих товарів, повернутих покупцями, а також облік покупців, що отримали таку заміну або послуги з ремонту (обслуговування), у порядку, встановленому центральним податковим органом.

Здійснення заміни товару без зворотного отримання бракованого товару або без належного ведення зазначеного обліку не дає права на збільшення валових витрат продавця такого товару на вартість замін.

Порядок гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійних замін, а також перелік товарів, на які встановлюється гарантійне обслуговування, визначаються Кабінетом Міністрів України на підставі норм законодавства з питань захисту прав споживачів.

Під терміном «оприлюднення» слід розуміти розповсюджене в змісті реклами, технічної документації, договору або іншого документа зобов'язання продавця щодо умов та строків гарантійного обслуговування.

5.4.4. Витрати платника податку на проведення передпродажних та рекламних заходів стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються (надаються) такими платниками податку.

Витрати на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків, включаючи безоплатну роздачу зразків товарів або безоплатне надання послуг (виконання робіт) з рекламною метою, але не більше двох відсотків від оподаткованого прибутку платника податку за попередній звітний (податковий) рік.

5.4.5. Будь-які витрати платника податку, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення (крім витрат, що підлягають амортизації або відшкодуванню згідно із нормами статей 8 і 9 цього Закону), які перебувають у його власності, витрати із самостійного зберігання, переробки, захоронення або оплати послуг зі зберігання, переробки, поховання та ліквідації відходів від господарської діяльності платника податку сторонніми організаціями, з очищення стічних вод, інші витрати на збереження екологічних систем, які перебувають під негативним впливом господарської діяльності платника податку.

У разі виникнення розбіжностей між податковим органом та платником податку стосовно зв'язку проведених витрат на природоохоронні заходи з діяльністю платника податку податкові органи зобов'язані звернутися до Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України, чий експертний висновок є підставою для прийняття рішення податковим органом.

5.4.6. Будь-які витрати зі страхування ризиків загибелі врожаю, транспортування продукції платника податку; цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних фондів платника податку; екологічної та ядерної шкоди, що може бути завдана платником податку іншим особам; майна платника податку; кредитних та інших комерційних ризиків платника податку, за винятком страхування життя, здоров'я або інших ризиків, пов'язаних з діяльністю фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з платником податку, обов'язковість якого не передбачена законодавством, або будь-які витрати зі страхування сторонніх фізичних чи юридичних осіб.

Якщо умови страхування передбачають виплату страхового відшкодування на користь платника податку — страхувальника, застраховані збитки, понесені таким платником податку, відносяться до його валових витрат у податковий період їх понесення, а суми страхового відшкодування таких збитків включаються до валових доходів такого платника податку у податковий період їх отримання.

Будь-які витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами для ведення господарської діяльності, включаючи плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема в органах місцевого самоврядування, їх виконавчих органах, крім витрат на придбання торгових патентів,



установлених Законом України «Про патентування деяких видів підприємницької діяльності». Витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів на право здійснення за межами України вилову риби та морепродуктів, а також надання транспортних послуг.

Витрати на відрядження фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку або є членами керівних органів платника податку, у межах фактичних витрат особи, яка відряджена, на проїзд (включаючи перевезення багажу) як до місця відрядження і назад, так і за місцем відрядження, оплату вартості проживання у готелях (мотелях), а також включених до таких рахунків витрат на харчування чи побутові послуги (прання, чищення, лагодження та прасування одягу, взуття чи білизни), найм інших житлових приміщень, телефонних рахунків, оформлення закордонних паспортів, дозволів на в'їзд (віз), обов'язкового страхування, витрат на усний та письмовий переклади, інших документально оформлених витрат, пов'язаних з правилами в'їзду та перебування у місці відрядження, включаючи будь-які збори і податки, що підлягають сплаті у зв'язку зі здійсненням таких витрат.

Зазначені витрати можуть бути включені до складу валових витрат платника податку лише за наявності підтверджувальних документів, що засвідчують вартість цих витрат у вигляді транспортних квитків або транспортних рахунків (багажних квитанцій), рахунків з готелів (мотелів) або від інших осіб, що надають послуги з розміщення та проживання фізичної особи, страхових полісів тощо. Не включається до складу витрат платника податку готівка, витрачена на цілі, визначені підпунктами 5.3.1 та 5.4.4 цієї статті, а також на цілі, не пов'язані з відшкодуванням особистих витрат фізичної особи, яка перебуває у відрядженні.

Не дозволяється відносити до складу витрат на харчування вартість алкогольних напоїв та тютюнових виробів, суми «чайових», за винятком випадків, коли суми таких «чайових» включаються до рахунка згідно із законами країни перебування, а також плати за вивозні заходи.

Додатково до витрат, визначених першим абзацом цього підпункту, відносяться не підтвержені документально витрати на харчування та фінансування інших власних потреб фізичної особи (добових витрат), понесених у зв'язку з її відрядженням, у межах граничних норм, встановлюваних Кабінетом Міністрів України за

кожний повний день відрядження, включаючи день від'їзду та приїзду.

Зазначені граничні норми встановлюються в гривнях:

- в єдиній сумі для відряджень за кордон незалежно від країни відрядження та статусу населених пунктів;
- в єдиній сумі для відряджень у межах України незалежно від статусу населених пунктів.

Кабінетом Міністрів України окремо визначаються граничні норми добових для відряджених членів екіпажів суден (інших транспортних засобів) або суми, що направляються на харчування таких членів екіпажів замість добових, у разі якщо такі судна (інші транспортні засоби):

- здійснюють комерційну, промислову, науково-пошукову чи риболовецьку діяльність за межами територіального моря (вод) України;
- виконують міжнародні рейси для здійснення навігаційної діяльності чи перевезення пасажирів або вантажів за плату за межами повітряного або митного кордонів України;
- використовуються для аварійно-рятувальних та пошуково-рятувальних робіт за межами митного кордону або територіального моря (вод) України.

Сума добових визначається:

- у разі відрядження у межах України та країн, з якими не встановлено або спрощено прикордонний контроль;
- згідно з відмітками сторони, що відряджає, та сторони, що приймає, на посвідченні про відрядження, форма якого затверджується центральним податковим органом;
- у разі відрядження до країн, з якими встановлено повний прикордонний митний контроль;
- згідно з відмітками органів прикордонного контролю у паспорти або документи, що його замінює.

За відсутності зазначених відміток сума добових не включається до валових витрат платника податку.

Будь-які витрати на відрядження можуть бути включені до складу валових витрат платника податку за наявності підтверджувальних документів щодо зв'язку такого відрядження з основною діяльністю такого платника податку — запрошень сторони, що приймає, діяльність якої збігається з діяльністю платника податку; укла-

деного договору (контракту); інших документів, які встановлюють або засвідчують бажання встановити цивільно-правові відносини; документів, що засвідчують участь особи, яка відряджена стороною, у переговорах, конференціях або симпозіумах, які проводяться за тематикою, що збігається з основною діяльністю платника податку. За запитом представника податкового органу платник податку має забезпечити за власний рахунок переклад звітних та підтверджувальних документів, виданих іноземною мовою. Суми та склад витрат на відрядження державних службовців, а також інших осіб, які направляються у відрядження підприємствами, установами та організаціями, які повністю або частково утримуються (фінансуються) за рахунок бюджетних коштів, визначаються Кабінетом Міністрів України. Сума добових для таких категорій фізичних осіб не може перевищувати суму, встановлену другим абзацом цього підpunkту для інших відряджених осіб. Власник або уповноважена ним особа може встановлювати додаткові обмеження щодо сум та цілей використання коштів, наданих на відрядження.

5.4.9. До валових витрат відносяться витрати платника податку на утримання, експлуатацію та забезпечення основної діяльності таких об'єктів соціальної інфраструктури, що перебували на балансі та утримувалися за рахунок такого платника податку на момент набрання чинності цим Законом (крім капітальних затрат, які підлягають амортизації):

- дитячих ясел або садків;
- закладів середньої та середньої професійно-технічної освіти та закладів підвищення кваліфікації працівників такого платника податку;
- дитячих, музичних та художніх шкіл, шкіл мистецтв у разі, якщо вони не надають платних послуг та не займаються іншою комерційною діяльністю;
- закладів охорони здоров'я, пунктів безоплатного медичного обстеження, профілактики та допомоги працівникам;
- спортивних залів і майданчиків, що використовуються безоплатно для фізичного оздоровлення та психологічного відновлення працівників, клубів і будинків культури, у разі якщо вони не використовуються для надання платних послуг та іншої комерційної діяльності (крім будинків відпочинку, туристичних баз та інших подібних закладів);

- приміщень, що використовуються платником податку для організації харчування працівників такого платника податку; багатоквартирного житлового фонду, включаючи гуртожитки, одноквартирного житлового фонду в сільській місцевості та об'єктів житлово-комунального господарства, які перебувають на балансі юридичних осіб, щодо яких платником податку прийнято документально оформлене рішення про передачу на баланс місцевих рад;
- дитячих таборів відпочинку за умови, що вони не здаються в оренду, не використовуються для надання платних послуг або іншої комерційної діяльності.

5.4.10. До валових витрат платника податку відносяться витрати на утримання і експлуатацію та забезпечення основної діяльності (крім тих, що підлягають амортизації): пунктів медичного огляду найманих працівників, наявність яких зумовлена законодавством або колективними договорами, укладеними згідно із Законом; приміщень житлового фонду, які належать юридичним особам, основною діяльністю яких є надання платних послуг з туристичного обслуговування сторонніх громадян чи здавання таких приміщень в оренду (найм) стороннім громадянам або організаціям у порядку, визначеному цим Законом; легкових автомобілів, побутових літальних апаратів, моторних човнів, катерів і яхт, призначених для відпочинку, що належать платникам податку, основною діяльністю яких є надання платних послуг з транспортного чи туристичного обслуговування сторонніх громадян або організацій, а також якщо ці засоби належать спортивним організаціям і використовуються як спортивне знаряддя.

Не включаються до складу валових витрат витрати платника податку (крім витрат на оплату праці) на утримання й експлуатацію приміщень житлового фонду (крім житлового фонду, визначеного у підпункті 5.4.9 цієї статті), побутових літальних апаратів, моторних човнів, катерів і яхт, призначених для відпочинку, що використовуються з іншими цілями, ніж зазначені у цьому підпункті, або іншими платниками податку, ніж зазначені у цьому підпункті; витрати, пов'язані зі стоянкою та паркуванням легкових автомобілів, а також 50 відсотків витрат на придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів та оперативну оренду легкових автомобілів. При цьому платник податку звільняється від обов'язків доведення зв'язку таких витрат з його господарською діяльністю.

Обмеження, встановлені цим підпунктом, не стосуються платників податку, основною діяльністю яких є надання послуг з утримання та експлуатації приміщень житлового фонду, побутових літальних апаратів, моторних човнів, катерів і яхт, призначених для відпочинку, які належать іншим особам, за замовленням та за рахунок таких інших осіб.

5.5. Особливості визначення складу витрат платника податку у разі сплати процентів за борговими зобов'язаннями.

До складу валових витрат відносяться будь-які витрати, пов'язані з виплатою або нарахуванням процентів за борговими зобов'язаннями (у тому числі за будь-якими кредитами, депозитами) протягом звітного періоду, якщо такі виплати або нарахування здійснюються у зв'язку з веденням господарської діяльності платника податку.

Для платників податку, зазначених у підпункті 5.5.3 цього пункту, віднесення до складу валових витрат на виплату або нарахування процентів за борговими зобов'язаннями на користь осіб, визначених у підпункті 5.5.3 цього пункту, у будь-якому податковому періоді дозволяється у сумі, що не перевищує суми доходів такого платника податку протягом звітного періоду, отриманих у вигляді процентів, збільшеної на суму, що дорівнює 50 відсоткам оподатковуваного прибутку звітного періоду, без урахування суми отриманих процентів.

5.5.3. Вимоги підпункту 5.5.2 поширюються на платників податку, 50 або більше відсотків статутного фонду яких перебуває у власності або управлінні (безпосередньо чи опосередковано) осіб, що є нерезидентами, а також юридичних осіб, звільнених від сплати податку на прибуток підприємств згідно з положеннями пунктів 7.11—7.13 статті 7 цього Закону, чи тих, що відповідно до законодавства сплачують податок за ставками іншими, ніж зазначені у пункті 7,2 статті 7 або статті 10 цього Закону.

Для цілей підпункту 5.5.2 оподатковуваний прибуток без урахування процентів визначається як скоригований валовий дохід звітного періоду без урахування доходу звітного періоду, отриманого у вигляді процентів, зменшений на суму валових витрат звітного періоду, за винятком валових витрат звітного періоду, пов'язаних із виплатою процентів.

Витрати на сплату процентів, які відповідають вимогам підпункту 5.5.1, але не віднесені до складу витрат виробництва (обігу)

згідно з положеннями підпункту 5.5.2 протягом звітнього періоду, підлягають перенесенню на результати майбутніх податкових періодів зі збереженням обмежень, передбачених підпунктом 5.5.2.

#### 5.6. Особливості визначення складу витрат на оплату праці:

5.6.1. З урахуванням норм пункту 5.3 цієї статті до складу валових витрат платника податку відносяться витрати на оплату праці фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з таким платником податку (далі — працівники), які включають витрати на виплату основної і додаткової заробітної плати та інших видів заохочень і виплат, виходячи з тарифних ставок, у вигляді премій, заохочень, відшкодувань вартості товарів (робіт, послуг), витрати на виплату авторських винагород та виплат за виконання робіт (послуг), згідно з договорами цивільно-правового характеру, будь-які інші виплати в грошовій або натуральній формі, встановлені за домовленістю сторін (крім сум матеріальної допомоги, які звільняються від оподаткування згідно з нормами закону, що регулює питання оподаткування доходів фізичних осіб (законодавства, що встановлює правила оподаткування прибутковим податком з громадян).

5.6.2. Додатково до виплат, передбачених підпунктом 5.6.1 цієї статті, до складу валових витрат платника податку включаються обов'язкові виплати, а також компенсація вартості послуг, які надаються працівникам у випадках, передбачених законодавством, а також внески платника податку на обов'язкове страхування життя або здоров'я працівників у випадках, передбачених законодавством.

Якщо, відповідно до договору довгострокового страхування життя, платник податку сплачує за свій рахунок добровільні страхові платежі на користь найманих працівників, які перебувають з ним у трудових відносинах та у яких це місце є основним місцем роботи, то такий платник податку може віднести до складу валових витрат кожного календарного кварталу суму фактично сплачених страхових платежів, що не перевищує 15 відсотків від заробітної плати, отриманої таким працівником від такого платника податку протягом такого календарного кварталу, але не більше ніж 6000 гривень у розрахунку на одного застрахованого працівника протягом звітнього податкового року.

При цьому якщо платник податку одночасно сплачує внески на додаткове пенсійне забезпечення (страхування) працівника відповідно до пункту 5.8 цієї статті, такий платник податку може віднести

до валових витрат кожного календарного кварталу суму внесків, фактично сплачених на довгострокове страхування життя працівника та на його додаткове пенсійне забезпечення (страхування), які сукупно не перевищують 15 відсотків від заробітної плати, отриманої таким працівником від такого платника податку протягом такого календарного кварталу.

5.7. Особливості віднесення до складу витрат сум внесків на соціальні заходи:

5.7.1. До складу валових витрат платника податку відносяться суми збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, нараховані на виплати, зазначені у підпункті 5.6.1 цієї статті, у розмірах і порядку, встановлених законом.

5.7.2. Добровільні внески на пенсійний рахунок працівника, що відкритий у межах пенсійних планів, передбачених пунктом 5.8 цієї статті, відраховуються платником податку — наймодавцем за рахунок сум виплат доходу такого працівника та не включаються до складу валових витрат такого платника податку — наймодавця.

## *Додаток Г*

### **МЕТОДИЧНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ з чекової форми контролю в умовах внутрішньогосподарського розрахунку в сільськогосподарських підприємствах**

(Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Том III. Посібник по застосуванню рекомендацій з управлінського обліку та визначення собівартості / За ред. В.М.Жука, Г.І.Загоруй, І.В.Шоцької. — К.: ІАЕ, 2004. — С. 52–59).

#### **Загальні положення**

1. Методичні рекомендації мають застосовуватися в сільськогосподарських підприємствах, в яких підрозділи переведені на внутрішньогосподарський розрахунок.

2. Метою цих рекомендацій є надання допомоги спеціалістам сільськогосподарських підприємств йшло документального оформлення господарських операцій, послідууючого нагромадження даних з метою визначення наслідків діяльності підрозділів та розміру матеріального стимулювання їх колективів за підсумками року.

3. Цими рекомендаціями регламентується порядок: документального оформлення господарських операцій; ведення обліку виконання госпрозрахункових завдань; визначення та розподілу наслідків діяльності підрозділів.

4. Обов'язки щодо документального оформлення господарських операцій покладаються на керівників підрозділів, які мають підтвердити факти операції за допомогою чеків, а в кінці місяця передати ці документи в бухгалтерію.

5. Бухгалтерія підприємства має прийняти від керівників підрозділів чеки, перевірити їх щодо правильності оформлення та відповідності даних, отриманих від інших підрозділів, та нагромаджує дані про доходи та витрати протягом року, підводять підсумки діяльності підрозділів (якщо в сільськогосподарському підприємстві є плановий відділ, то цю роботу виконує він) та передає ці дані



на розгляд керівництва підприємства для визначення розміру матеріального стимулювання колективу підрозділу.

6. Господарські операції про понесені витрати та отримані доходи (вихід продукції, надані послуги чи виконані роботи) оформляються розрахунковими чеками.

7. Форма чеку наведена на рис. 1. При потребі підприємство може до складу його реквізитів вносити уточнення.

8. Чек складається безпосередньо з чеку та корінця, які мають однакові реквізити і заповнюються одночасно; керівник підрозділу видає чек при одержанні матеріальних цінностей, виконанні для підрозділу робіт чи послуг, а корінець чеку, залишається у керівника госпрозрахункового підрозділу з підписом матеріально відповідальної особи, яка прийняла від нього розрахунковий чек. Частини розрахункового чеку мають однакові реквізити. Виправлення в розрахункових чеках доцільно не допустимі. Зіпсований чек перекреслюється і залишається в чековій книжці, а замість цього випи-сується наступний чек.

9. Бланки чеків зшиваються в чекову книжку. Книжки чеків бажано замовляти в друкарнях по 25 чи 50 чеків. Книжки чеків зберігаються в бухгалтерії підприємства як документи суворої звітності. Бухгалтер, який відповідає за збереження чекових книжок, визначає код госпрозрахункового підрозділу (за 2–3 буквами) і нумерує чеки підрозділу в зростаючому порядку (при цьому один і той же порядковий номер проставляється як на чеку, так і на його корінці).

10. Чекові книжки передаються керівникам госпрозрахункових підрозділів під розписку її журналі реєстрації видачі чекових книжок, в якому на кожний підрозділ відводяться окремі сторінки, які відмічаються вибраними кодами. Таким чином, розрахунковим чек має як порядковий номер, так і код підрозділу, що посилює аналітичність обліку та його контрольної функції. Титульна сторінка книжки розрахункових чеків може мати такі реквізити, як встановлення ліміту витрат підрозділу на рік, підписи керівника і головного бухгалтера підприємства, назву підприємства та госпрозрахункового підрозділу.

11. З метою посилення контролю за витратами та виходом продукції на звороті титульної сторінки першої книжки, виданої

керівникові підрозділу, зазначається ліміт витрат та завдання з виходу продукції (виконання робіт, надання послуг), а в послідовних книжках — залишок названих показників, що підтверджується підписом керівника та головного бухгалтера.

12. Керівники господарських підрозділів отримують чеки від матеріально відповідальних осіб (комірників, керівників підрозділів тощо чи від працівників бухгалтерії, якщо підрозділ виступає центром прибутку, він може самостійно виписувати документи (рахунки тощо) на відпущену на сторону продукцію, бухгалтерія виписує на їх основі банківські документи та податкову накладну на вартість реалізованої (переданої) ними продукції, послуг, робіт;

13. Керівники господарських підрозділів видають чеки на проведені витрати:

- завідуючим складами — за отримане насіння, корми, добрива, пальне, запасні частини та інші матеріали;
- керівникам допоміжних виробництв — за отримані послуги автотранспорту, ремонтної майстерні, електро- та водопостачання та ін;
- бухгалтерії підприємства — на нараховану заробітну плату і відрахування на неї, якщо вони здійснюються;
- орендну плату за майнові та земельні паї, нараховану амортизацію на необоротні активи; вартість послуг, наданих підрозділу сторонніми організаціями та інше.

14. Чеками оформляють кожну господарську операцію, однак вони можуть складатися в кінці звітної періоду, якщо операції спочатку фіксуються в нагромаджувальних документах (лімітно-забірних картках, відомостях витрат кормів тощо) або якщо у керівника підрозділу залишається примірник документа про разову операцію (товарно-транспортна накладна тощо), то чек може виписуватися раз на місяць на загальний обсяг подібних операцій.

15. В строки, передбачені графіком документообігу, керівники підрозділів та матеріально відповідальні особи подають в бухгалтерію звіти разом з реестрами виданих і отриманих чеків. Дозволяється реєстри чеків на взаємні послуги одного підрозділу іншому чи на послуги, отримані зі сторони, складати та перевіряти подекадно (чи раз в 15 днів), а на всі інші — раз в місяць. Обов'язковою вимогою організації чекової форми контролю є взаємозвірка чеків на оприбуткування (продаж) продукції, робіт чи послуг з чеками на

проведені витрати іншими підрозділами. Продукція, роботи та послуги оцінюються за цінами, визначеними положеннями (угодами) сторін.

### **Облік витрат і виходу продукції (робіт, послуг)**

16. Підставою для обліку витрат і виходу продукції (робіт, послуг) підрозділу є чеки та інші первинні документи відповідним чином згруповані за допомогою звітів чи реєстрів чеків.

17. Порядок обліку результатів діяльності підрозділу залежить від виду діяльності, наявності зовнішньої (статистичної) звітності, порядком підведення підсумків діяльності тощо.

18. В рослинницьких підрозділах облік витрат і виходу продукції ведеться по культурах (видах культур) та роботах. Понесені витрати деталізують за статтями, склад яких залежить від звітності та методики підведення підсумків діяльності підрозділів, виділяючи витрати, які залежать від виходу продукції, площі посіву та постійні, які не залежать від виходу продукції.

19. В тваринницьких підрозділах облік витрат треба вести за групами тварин, які закріплені за госпрозрахунковим підрозділом, та статтями витрат, сума яких визначається кількістю одержаної продукції, поголів'ям. Окремо ведуть облік постійних витрат.

20. Для обліку витрат і виходу продукції інших підрозділів може відкриватися один або кілька рахунків з виділенням статей на постійні і змінні.

21. Витрати можуть обліковуватися без поділу на групи статей (постійні чи змінні), якщо подібний поділ витрат не враховується при підведенні підсумків діяльності підрозділів.

22. Дня підведення підсумків діяльності підрозділів — центрів витрат, які не випускають продукцію, ведуть лише облік витрат.

23. Витрати на виправлення браку мають здійснюватися за рахунок підрозділу. До складу цих витрат згідно Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції входять і витрати від падежу тварин. Ці витрати складаються з витрат і загиблих тварин та витрати на їх утилізацію без вартості отриманої продукції за цінами можливої реалізації, сум, списаних як надзвичайні витрат та сум, віднесених на конкретних виконавців.

24. Для обліку витрат і виходу продукції можуть використуватися різні реєстри в залежності від форми обліку, яка використовується сільськогосподарським підприємством.

25. Оцінка виробленої підрозділом продукції, виконаних робіт чи наданих послуг може здійснюватися за раніше визначеними плановими цінами, а в підрозділах, які виступають центрами прибутку за відпускними цінами (за вирахуванням податку на додану вартість та інших подібних платежів).

26. Такий порядок обліку результат в діяльності підрозділів дозволяє підготувати дані, необхідні для складання звітності, для підведення підсумків діяльності підрозділів, розробки відповідних управлінських рішень щодо покращення наслідків діяльності підрозділів та підприємства в цілому, а також підготовки планових завдань на майбутнє.

27. Контроль за результатами діяльності підрозділу на протязі звітного періоду здійснюється шляхом порівняння ліміту витрат та завдань з виходу продукції з фактичними показниками. Якщо завдання визначається в загальних показниках, тобто в цілому по підрозділу, то необхідно фактичні дані, наприклад по культурах, підраховувати в цілому.

28. Підведення підсумків діяльності підрозділів. Підсумки діяльності госпрозрахункового підрозділу визначаються за підсумками року шляхом порівняння планового завдання з фактичними даними, що слугуватиме підставою для розрахунку розміру матеріального стимулювання.

29. В підрозділах, які виступають центрами витрат, але не одержують продукцію (роботи, послуги) результат діяльності визначатиметься як економія витрат (перевитрати). При необхідності планова сума витрат може бути скоригована. Розмір матеріального стимулювання розраховується, виходячи з суми економії та встановленою положенням (угодою сторін) відсотка.

30. В підрозділах, які виробляють продукцію (виконують роботи, надають послуги), розраховують госпрозрахунковий доход шляхом порівняння вартості продукції з витратами на її виробництво.

Вартість продукції розраховується виходячи з фактичної кількості та внутрігосподарської планової оцінки, скоригованої (якщо це

передбачено положенням чи угодою сторін) на фактичний рівень її якості.

31. Величина витрат (в залежності від прийнятого положення чи угоди сторін) може бути прийнята у фактичному розмірі або скоригована за формулою:

$$В = ПВ + З \times Пр \times Уз \times Пл,$$

де В — скоригована сума витрат;

ПВ — постійні витрати (їх величина не залежить ні від кількості продукції, ні від площі посіву чи поголів'я худоби);

З — планова сума змінних витрат на фактичну кількість продукції;

Пр — фактична кількість продукції;

Уз — умовно-змінні витрати на фактичну площу чи голову худоби;

Пл — фактична площа посіву чи поголів'я худоби.

Розмір матеріального стимулювання визначається положенням (угодою сторін), як правило, у відсотках від суми визначеного госпрозрахункового доходу.

32. В центрах прибутку продукція може бути оцінена за фактичними цінами продажу (за вирахуванням податків), у цьому випадку госпрозрахунковий дохід може бути зменшений на покриття адміністративних витрат та витрат на збут, а також інших сум, передбачених положенням (угодою сторін).

Корінець розрахункового чеку № ____ Код ____	ЛІНІЯ ВІДРИВУ	Підрозділ _____
«    » _____ 200 _ р.		_____
Наявність ліміту _____ сума		Наявність ліміту _____ сума
Стаття витрат _____		Стаття витрат _____
Кому видав _____ ПІБ		Розрахунковий чек № _____ Код _____ «    » _____ 200 _ р.
_____ посада		Кому виданий _____ посада, ПІБ
За що _____ найменування витрат		За що _____ найменування витрат
_____ номер і дата документа		_____ номер і дата документа
Сума _____		Сума _____
_____		_____
Об'єкт витрат _____		Об'єкт витрат _____
Чек отримав _____ ПІБ		Чек видав _____ ПІБ, керівник підрозділу
_____ підпис		_____ підпис
Залишок ліміту _____ сума		_____

**Рис 1.** Запропонована форма чекової книжки



## ЗМІСТ

<b>Передмова</b> .....	<b>3</b>
<b>Розділ 1. Теоретичні основи виникнення та розвитку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку</b> ....	<b>5</b>
1.1. Еволюція розвитку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку .....	5
1.2. Особливості розвитку внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в сільськогосподарських господарюючих суб'єктах .....	21
1.3. Функції внутрішньогосподарського (управлінського) обліку у менеджменті .....	32
<b>Контрольні питання</b> .....	<b>46</b>
<b>Тести для самоконтролю знань</b> .....	<b>46</b>
<b>Розділ 2. Методологічні підходи до формування та використання внутрішньогосподарського (управлінського) обліку</b> .....	<b>49</b>
2.1. Методологічні підходи до формування і розподілу виробничих витрат .....	49
2.2. Облік та методи розподілу загальногосподарських витрат .....	74
2.3. Облік та розподіл витрат на незавершене виробництво .....	84
2.4. Облік витрат і виходу продукції сільського господарства .....	97
2.5. Обчислення собівартості сільськогосподарської продукції .....	115
<b>Контрольні питання</b> .....	<b>139</b>
<b>Тести для самоконтролю знань</b> .....	<b>139</b>



<b>Розділ 3. Організація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку у виробничих підрозділах</b>	<b>142</b>
3.1. Облік витрат у виробничих підрозділах та внутрішньогосподарська звітність	142
3.2. Первинний облік оплати праці у виробничих підрозділах	155
3.3. Оперативний облік виробничих запасів	166
<b>Контрольні питання</b>	<b>176</b>
<b>Тести для самоконтролю знань:</b>	<b>176</b>
<b>Розділ 4. Особливості обліку в умовах господарського розрахунку і чекової форми контролю</b>	<b>178</b>
4.1. Принципи організації внутрішньогосподарського розрахунку	178
4.2. Особливості організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в умовах чекової форми розрахунку	188
4.3. Особливість організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку в умовах диспетчеризації	204
<b>Контрольні питання</b>	<b>211</b>
<b>Тести для самоконтролю</b>	<b>211</b>
<b>Розділ 5. Організаційно-економічний механізм удосконалення організації внутрішньогосподарського (управлінського) обліку</b>	<b>214</b>
5.1. Автоматизація внутрішньогосподарського (управлінського) обліку	214
5.2. Бюджетування у системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку	238
5.3. Контролінг виробничих витрат	252
<b>Контрольні питання</b>	<b>277</b>
<b>Тести для самоконтролю знань</b>	<b>277</b>
<b>Список використаних джерел</b>	<b>280</b>

<b>Додатки</b> .....	<b>289</b>
<i>Додаток А.</i> Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «витрати» .....	289
<i>Додаток Б.</i> Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств .....	301
<i>Додаток В.</i> Закон України про оподаткування прибутку підприємств .....	339
<i>Додаток Г.</i> Методичні рекомендації з чекової форми контролю в умовах внутрішньогосподарського розрахунку в сільськогосподарських підприємствах .....	352



НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

**Павло Васильович Іванюта**  
**Зоя Михайлівна Левченко**

**ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ  
(УПРАВЛІНСЬКИЙ) ОБЛІК У  
ВИРОБНИЧИХ ПІДРОЗДІЛАХ  
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ  
ГОСПОДАРЮЮЧИХ СУБ'ЄКТІВ**

**Навчальний посібник**

Керівник видавничих проєктів *Б. А. Сладкевич*  
Редактор *Н.П. Манойло*  
Верстка *Є.А. Марченко*  
Дизайн обкладинки *Б. В. Борисов*

Підп. до друку 27.02.2006. Формат 60x84/16.  
Папір офсетний. Друк офсетний.  
Ум.друк.арк. 23.

Видавництво «Центр навчальної літератури»  
вул. Електриків, 23  
м. Київ, 04176  
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63, 428-72-81, 428-72-83  
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)  
e-mail: office@uabook.com  
сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК №1014 від 16.08.2002