

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ  
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення  
агропромислового бізнесу**

**Голинський Павло Володимирович**

**Облік витрат і калькулювання собівартості  
продукції тваринництва  
Cost accounting and prime cost calculation of livestock products**

**Спеціальність 071 – облік і оподаткування  
Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр”**

Студент групи ОПЗм - 21  
**П.В. Голинський**

---

(підпис)

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент **І.М. Белова**

---

(підпис)

**Дипломну роботу допущено  
до захисту:**

---

**Завідувач кафедри  
д.е.н., професор Бруханський Р.Ф.**

---

(підпис)

**ТЕРНОПІЛЬ – 2018**

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

### 1.1 Витрати як базова складова системи управлінського обліку

Функціонування сільськогосподарських підприємств в умовах економіки ринкового типу зумовлює необхідність в перманентному удосконаленні як самого виробничого процесу, так і механізму управління ним. При цьому роль основного генератора інформаційного забезпечення управління виробничо-господарською діяльністю сучасного аграрного підприємства виконує система управлінського обліку.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» управлінський облік – це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [99].

Втім, вчені значно розширюють сутнісні межі досліджуваного поняття. Так, М.З. Матвійчук зазначає, що управлінський облік – це не тільки збір і реєстрація інформації, але і її аналіз та оцінка з метою отримання таких даних, на основі яких можливе управління підприємством, насамперед оперативне [71, с. 300].

За твердженням М.Г. Чумаченка, до складу сучасного управлінського обліку необхідно відносити нормування і прогнозування виробничих витрат за різними напрямками, калькулювання собівартості продукції, аналіз собівартості продукції та виявлення відхилень від стандартів і кошторисів [133, с 5]. «Наведена деталізація функцій, що входять в поняття «управлінський облік», свідчить, що воно набагато ширше, ніж визначення, подано у Законі», - констатують вчені [74, с. 131]. У зв'язку з цим В.Б. Моссаковський припускає можливість заміни в науковому лексиконі поняття «управлінський облік» на поняття «управління запасами», врахувавши таким чином те, що до складу контрольованих об'єктів крім витрат виробництва мають входити операції,

пов'язані з придбанням і доставкою запасів (логістика) [75, с. 32].

Вітчизняні вчені зазначають, що створення належної системи управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах передбачає виконання комплексу заходів: по-перше, уточнення функцій управлінського обліку та виконавців; по-друге, формування інформації про понесені підприємством витрати на операційні потреби, вихід продукції та результати діяльності; по-третє, здійснення організаційних заходів [74, с. 130-131].

Основними об'єктами управлінського обліку, контроль за якими належить до компетенції підприємства, безсумнівно є витрати, методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про які визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»[95].

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції можуть бути представлені у натуральній та вартісній формах. В цілях організації виробничо-господарської діяльності підприємства важливе значення має планування та облік витрат в натуральному вимірі (кількість, маса, об'єм та ін.). Втім, для оцінювання результатів цієї діяльності вирішальною є вартісна оцінка витрат, оскільки вона надає грошового виразу виробленій продукції та наданим послугам [25, с. 38].

Управління витратами за своєю сутністю є управлінням всією господарською діяльністю організації, оскільки охоплює всі сторони виробничих процесів, що здійснюються на підприємстві. Відповідно до цього, Н.А. Адамов виділяє наступні завдання обліку витрат на виробництво:

1) забезпечення адміністрації організації інформацією для прийняття управлінських рішень;

2) спостереження та контроль за фактичним рівнем витрат у порівнянні їх з нормативами та плановими обсягами в цілях виявлення відхилень та формування економічної стратегії на майбутнє;

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

4) виявлення та оцінка фінансових результатів виробничої діяльності структурних підрозділів [1, с. 24-25].

Сьогодні на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах практично відсутня цілісна система управління витратами, що негативно позначається на прибутковості їхньої діяльності. Для вирішення окресленої проблеми В.Б. Моссаковський пропонує проект концепції управління витратами в сільськогосподарських підприємствах, в якому розглядає організаційні засади побудови управління витратами, облік виконання завдань, порядок здійснення оперативного контролю за діяльністю підрозділів, підбивання підсумків діяльності підрозділів та матеріальне стимулювання виконавців. З погляду автора, концепція розроблена для приведення системи управління витратами на сільськогосподарських підприємствах відповідно до особливостей їх діяльності та потреб сьогодення, оцінки впровадження в аграрну сферу досягнень науки, техніки та передового досвіду [75, с. 38-42].

На основі систематизації міжнародного досвіду обліку витрат і калькулювання собівартості продукції В.І. Ткач та М.В. Ткач виокремили чотири можливих підходи до організації управлінського обліку на підприємстві:

1) управлінський облік повністю виділений з фінансового за допомогою ведення спеціальних рахунків-екранів;

2) управлінський облік стає автономним по відношенню до системи фінансового обліку;

3) управлінський облік не ведеться, але облік витрат за носіями для обчислення собівартості продукції, робіт і послуг здійснюється статистично, тобто поза системою бухгалтерського обліку, хоч дані статистичного обліку пов'язуються з даними бухгалтерського обліку;

4) управлінський облік відсутній, а облік виробничих витрат інтегровано у фінансовий облік [123, с. 29].

Дослідження практичних аспектів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції на підприємствах аграрної сфери засвідчує, що в обліковій системі підприємства формується інформація про виробничі витрати за видами сільськогосподарської продукції. За даними бухгалтерського обліку підприємства складають та подають до органів державної статистики звітність

ф. № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», форму якої затверджено наказом Державної служби статистики України від 02.07.2014 р. № 206 [104]. Дія нормативно-правового акту поширюються на всі підприємства, які займаються виробництвом сільськогосподарської продукції, незалежно від форми їх власності та підпорядкованості. У звітній формі, серед іншого, подаються відомості про структуру виробничої собівартості у розрізі видів продукції сільського господарства.

Необхідність подання звітності у затвердженій статистичними органами формі зобов'язує сільськогосподарські підприємства дотримуватись уніфікованої методики обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції.

Опрацювання нормативно-правових актів і навчально-наукової літератури дає підстави стверджувати, що серед вчених-економістів, як вітчизняних, так і зарубіжних, не сформувалася єдина точка зору щодо визначення економічної сутності витрат. Це призводить до виникнення суперечностей при трактуванні категорій управлінського обліку, особливо це стосується таких близьких за змістом категорій як «витрати», «затрати» та «собівартість».

На підставі аналізу методичних положень та економічної літератури можна відзначити, що проблема визначення сутності категорій «витрати», «затрати» та «собівартість» на сьогодні виступає об'єктом гострих наукових дискусій.

М.І. Скрипник стверджує, що затрати мають місце до реалізації продукції, товарів, послуг, а витрати відносяться до реальної продукції і товарів та віднімаються з одержаного доходу [113, с. 237]. Варто погодитись з точкою зору В.А. Дерія, який зазначає, що поняття «затрати» доцільно вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць), реальних грошей на придбання товарно-матеріальних цінностей [33, с. 23].

Витрати, як стверджує В.С. Лень, необхідно розглядати як зусилля, а

нетто-виручку, як результати цих зусиль. Зусилля накопичуються у товарних запасах, незавершеному виробництві, а їх зіставлення з результатами можливе лише в момент реалізації продукції чи підписання контракту на продаж. Для зіставлення зусиль та результатів проводять калькуляцію собівартості продукції [65, с. 202].

В.Я. Фаріон під витратами пропонує розглядати сукупність використаних у процесі основної та іншої звичайної діяльності ресурсів, виражених у вартісних вимірниках, обрахованих за прийнятими в галузі правилами і мотивованих цілями отримання прибутку, а також зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками та іншими кредиторами [130].

Н.М. Ткаченко трактує витрати як спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировина, матеріали, паливо тощо) і засоби праці (будівлі, споруди, машина та устаткування) у формі амортизації, що переносять свою вартість на заново створений продукт [124, с. 215]. Втім, погодитись з цим визначенням складно, оскільки автор змістовно обмежує сутність поняття «витрати», не включаючи до їх складу витрат живої праці (заробітної плати).

Проводячи аналіз понятійно-категоріального апарату управлінського обліку, необхідно відзначити позицію С.Ф. Голова, за якою витрати трактуються як багатоаспектна категорія, а її визначення в економічній теорії та для цілей бухгалтерського обліку може істотно відрізнятись. Більш того, в управлінському обліку, як зазначає вчений, при класифікації витрат необхідно керуватись принципом – «різні витрати для різних цілей» [27, с. 3].

За твердженням Нападовської Л.В., термін «затрати» всеціло обумовлений системою управлінського обліку, оскільки вартість витрачених матеріалів у фінансовому обліку визнається витратами тільки тоді, коли вироблена продукція реалізована, а у момент відпуску матеріалів не відбувається ні зменшення активів, ні збільшення зобов'язань, а лише трансформація одного виду ресурсу (матеріалу) в інший (незавершене виробництво) [76, с. 76].

Л.В. Гасенко наголошує, що затрати, як предмет управлінського обліку,

перетворюються в категорію витрат, що становить предмет фінансового обліку саме в момент реалізації, коли підприємство визнає свої доходи та витрати у процесі здійснення реалізації продукції, робіт, послуг [24, с. 24].

Вказаний підхід розкриває економічний зміст категорій «витрати» і «затрати» та заслуговує на увагу. Однак врахуємо моменти практичного втілення та відображення зазначених категорій в управлінських облікових регістрах, які не мають чіткого регламентування обліковими стандартами та інструкціями, фінансові можливості підприємств тваринницької галузі щодо перебудови систем обліку і управління та необхідність трансформації фінансового й управлінського обліку в єдину систему бухгалтерського обліку, яка першочергово спрямовуватиметься на забезпечення цілей управління, але водночас за рамковими правилами бухгалтерських стандартів забезпечуватиме складання фінансової звітності для потреб зовнішніх користувачів.

В класичному розумінні роль витрат у фінансовому обліку проявляється в розкритті інформації при складанні бухгалтерської фінансової звітності, в управлінському ж обліку в процесі наукового обґрунтування та прийняття рішень. Тобто, досягнення запланованої ефективності виробництва вимагає постійного зіставлення витрат і одержаних результатів. При цьому на рахунках обліку повинна своєчасно, повно і правдиво відображатися інформація про фактично понесені витрати, що визначає їх базовою категорією в категоріальному апараті бухгалтерської науки та слугує основою розбудови дієвого управлінського обліку виробництва продукції тваринництва в сучасних умовах господарювання.

Суб'єкти господарювання провадять свою діяльність з метою отримання прибутку, а, отже, будь-які понесені підприємством витрати націлені на отримання певного результату. Джерелом відшкодування понесених підприємством витрат є собівартість та прибуток.

Під собівартістю продукції (робіт, послуг) в загальному сенсі розуміють виражені в грошовій формі витрати на її виробництво та збут. Відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості

продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств собівартість продукції – це витрати підприємства, пов’язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг [101].

«Під затратами виробництва слід розуміти узагальнений показник, на відміну від собівартості, яка характеризує конкретний об’єкт», - вдало зазначає М.І. Скрипник. «Собівартість продукції - це економічна категорія, яка відображає рівень понесених поточних затрат на виробництво та реалізацію продукції, виражених в грошовому вимірнику», - резюмує автор [111, с. 341].

В.М. Пархоменко дає таке визначення: «собівартість продукції (робіт, послуг) – це вартісне вираження витрат, пов’язаних з використанням у технологічному процесі виробничої продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також витрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов’язкові відрахування, податки й платежі» [89].

Таким чином, на підставі проведених теоретизувань проведемо систематизацію обліково-економічної сутності категорій «витрати», «затрати» та «собівартість» в системі управлінського обліку сільськогосподарського підприємства, а також розкриємо їх взаємозв’язок, взаємозалежність та взаємообумовленість (рис. 1.1).

Затрати підприємства			
Нейтральні			Виробничі витрати
			Основні
			Додаткові
Вироблені сторонніми організаціями продукція, роботи, послуги	Надані сторонніми підприємствами послуги та роботи невиробничого характеру	Враховані у звітному періоді та здійснені в попередніх звітних періодах, чи будуть здійснені в майбутніх періодах	Витрати на виробництво, які включені в собівартість незавершеного виробництва та готової продукції
			Фактична собівартість виготовленої продукції

Витрати підприємства

Рис. 1.1 Економічна характеристика затрат та витрат підприємства в рамках інформації про витрати підприємства [20]



Основні розбіжності зазначених категорій представлено в додатку Е.

У зв'язку з розвитком системи контролю витрат неоднозначного значення набувають об'єкти контролю, а саме: місця виникнення витрат, центри витрат та центри відповідальності. Незважаючи на те, що ці поняття уже давно стали об'єктами наукових пошуків, у середовищі вчених-економістів до цих пір не сформувалася єдина точка зору щодо трактування їх економічного змісту. Одні наковці вказують на існування принципових відмінностей між цими поняттями, інші ж навпаки, вважають їх тотожними. Зокрема, В.Б. Івашкевич стверджує, що «місця витрат слід розглядати як сукупність первинних центрів виникнення витрат у сфері виробництва» [44, с. 62]. Розподіл витрат за місцями їх виникнення забезпечує точне віднесення загальної суми витрат до їх носіїв, дозволяє аналізувати відхилення від плану та контролювати рентабельність за центрами відповідальності [58, с. 16].

На практиці утворення багатьох центрів витрат, за дослідженням Є.В. Калюги, дає змогу підприємствам частину витрат на експлуатацію та утримання обладнання, а також інших непрямих витрат відносити безпосередньо на ці центри витрат, що в першу чергу створює умови для їх прямого віднесення або точнішого непрямих розподілу за об'єктами калькулювання. За твердженням автора, центри витрат в найбільш загальному сенсі є місцями, де ці витрати виникають. В свою чергу, місця виникнення витрат відрізняються від центрів витрат чітко визначеною позицією в організаційній структурі господарюючого суб'єкта [51, с. 158].

В економічній літературі останнім часом поряд з поняттями місце виникнення витрат, центр витрат використовується також поняття «центр відповідальності». В.Є. Керімов трактує центри відповідальності, як сегмент організації, за яким доцільно акумулювати облікову інформацію про його діяльність. У зв'язку з цим автор дає йому назву «центр звітності», а центри витрат пропонує розділити на центри регульованих та довільних витрат [60, с. 92].

Центр відповідальності – це не структурний підрозділ, в якому виникають будь-які витрати або доходи, а структурна одиниця, яка виникає як результат

децентралізації та делегування відповідальності від вищих рівнів управління до нижчих [75, с. 36].

Основними чинниками регулювання системи бухгалтерського обліку в кожній країні є економічні умови її розвитку та особливості організації правової системи. Суспільно-економічні умови знаходять й повинні знаходити віддзеркалення в системі бухгалтерського обліку, тому національні стандарти повинні бути адекватні цим умовам. В контексті цього питання слід зазначити, що в Україні проведено роботу з реалізації Програми реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, відповідно до якої розроблено та затверджено ряд положень бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 16 «Витрати» [103].

У зв'язку з активізацією євроінтеграційних процесів в Україні, розвитком міжнародного співробітництва, виходом вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу необхідне подальше реформування системи бухгалтерського обліку та впровадження методології поширення інформації з економічних питань згідно з міжнародними стандартами для забезпечення відкритості, прозорості та зіставлення показників фінансової звітності суб'єктів господарювання. На виконання цих завдань Кабінетом Міністрів України схвалено Стратегію застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, якою передбачено запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні [107].

Однак, незважаючи на значні досягнення у напрямі гармонізації вітчизняної системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів фінансової звітності, окремі теоретичні та практичні аспекти організації обліку залишаються недостатньо висвітленими. Зокрема, для системи нормативно-правових актів, що регламентують питання організації та методики бухгалтерського обліку, характерна термінологічна неузгодженість між поняттями «витрати» та «затрати». Так, відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» під витратами розуміється 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 [95].

Однак у вищезгаданому обліковому стандарті поряд з поняттям «витрати» при визначенні елементів операційних витрат використовується також термін «матеріальні затрати», а узагальнену інформацію щодо понесених матеріальних витрат на виробництво продукції пропонується узагальнювати у рядку 2500 ф. № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», який має назву «Матеріальні затрати» [77]. При цьому економічна сутність поняття «затрати» у вітчизняних положеннях бухгалтерського обліку не розкривається.

Отже, на основі ґрунтовного аналізу спеціальної навчально-наукової літератури, методичних рекомендацій, а також законодавчих актів з питань бухгалтерського обліку необхідно констатувати, що на сьогодні відсутні чітко визначені підходи до тлумачення понятійно-термінологічного апарату управлінського обліку. Науковці по-різному підходять до визначення сутнісних ознак та меж застосування понять «витрати», «собівартість» та «затрати», а вітчизняне законодавство визначає та нормативно закріплює зміст лише перших двох термінів. На основі опрацювання П(С)БО 16 «Витрати» проведено структурування витрат підприємства за ознакою віднесення до їх складу виробничої собівартості продукції (рис. 1.2).

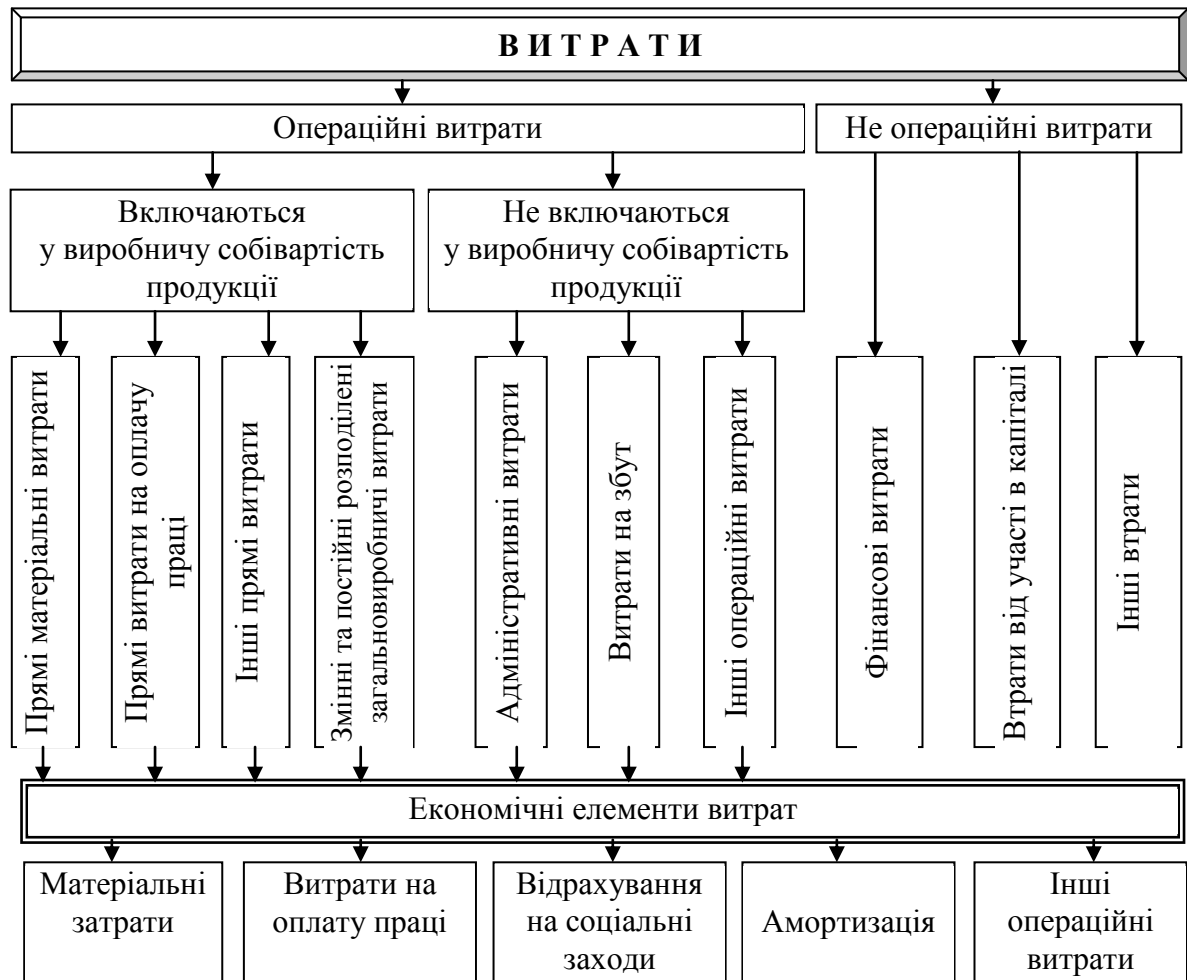


Рис. 1.2 Структура витрат підприємства [22]

Крім того, досвід провідних зарубіжних та деяких вітчизняних фірм і компаній доводить, що організація управлінського обліку в межах конкретного підприємства, орієнтованої на задоволення специфічних інформаційних потреб системи управління, забезпечить успішність його функціонування в динамічних ринкових умовах і сприятиме вирішенню широкого кола завдань, основними з яких є: визначення ефективної тактики та стратегії бізнесу; бюджетне планування поточної і майбутньої діяльності; контроль та оцінка ефективності діяльності підприємства, в тому числі у розрізі окремих сегментів; формування цінової політики; управління витратами; оптимізація фінансових результатів; економічне обґрунтування і розробка альтернативних варіантів управлінських рішень, оцінка наслідків їх прийняття; створення раціональної комунікаційної системи в межах підприємства; пошук і впровадження прогресивних прийомів і способів накопичення та обробки економічної інформації [8]

Таким чином, за результатами проведеного дослідження можна зробити

висновок, що процес виробництва продукції тваринництва супроводжується понесенням витрат, які або формують собівартість готового продукту, або визнаються витратами періоду. Витрати, понесені до моменту реалізації виробленої продукції, часто називають затратами. Зазначене свідчить про те, що категорія «витрати» є визначальною та основоположною для трактування та розвитку сутності понять «затрати» і «собівартість». Таке розуміння дозволяє усунути двозначність трактування в категоріальному апараті бухгалтерської науки та вибудувати концепцію організації управлінського обліку загалом та у галузі тваринництва, зокрема.

## **1.2. Класифікація витрат сільськогосподарських підприємств**

В загальному сенсі під класифікацією витрат розуміють їх поділ на економічно однорідні групи з метою наступного планування, обліку, аналізу, контролю та прийняття управлінських рішень. Деякі науковців зазначають, що сутність процесу класифікації витрат необхідно зводити до виділення тієї частини витрат, на які може вплинути керівництво господарюючого суб'єкта [60, с. 43].

Рациональна класифікація витрат забезпечує правильність розрахунку собівартості виробленої сільськогосподарської продукції, що є основним інформаційним підґрунтям для визначення її реалізаційної ціни.

Основним принципом, на якому має базуватися класифікація витрат підприємства, як стверджує В.А. Кочетов, є принцип еластичності. Вчений переконує, що практична реалізація цього принципу дає змогу встановити ступінь залежності між величиною витрат і такими чинниками як ступінь використання виробничих потужностей, функції та структура підприємства, склад та асортимент виготовленої продукції, інші фактори, що визначають обсяг і структуру витрат підприємства [54, с. 87].

За твердженням Л. Слюсарчук, для прийняття ефективних управлінських рішень необхідно провести чітке розмежування класифікації витрат в межах

інформаційно-облікової системи підприємства, яка включає фінансовий та управлінський облік [116, с. 102-103]. Інформація, що генерується системою фінансового обліку, використовується переважно в процесі прийняття інвестиційних рішень, тоді як інформаційний продукт управлінського обліку є основою розробки та наукового обґрунтування рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання наявного ресурсного забезпечення підприємства.

Г.О. Партин значення класифікації витрат підприємства зводить до наступного:

- 1) визначення фінансових результатів (за видами діяльності, центрами відповідальності, видами продукції, підрозділами підприємства);
- 2) наукове обґрунтування прийняття операційних та інвестиційних управлінських рішень;
- 3) здійснення належного контролю за витратами підприємства [86, с. 25].

Т.П. Карпова, досліджуючи теоретико-методичні аспекти організації та методики управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, виділяє загальні принципи класифікації витрат, до яких відносить принцип причинно-наслідкового зв'язку, принцип сутності та стабільності, принцип стандартизації та пристосованості до організаційно-виробничих умов (додаток Ж). Крім того, автор виділяє три основні напрями, за якими необхідно здійснювати класифікацію витрат підприємства:

- витрати, які використовуються для калькулювання та оцінки готової продукції, виконаних робіт та послуг;
- витрати на виробництво, сукупність яких являється базою для прийняття рішень для планування;
- витрати, які використовуються в системі контролю та регулювання.

Враховуючи вищенаведене, одним із ключових моментів у процесі здійснення класифікації витрат підприємства є наукове обґрунтування доцільності виокремлення окремої сукупності витрат та її включення до складу виробничої собівартості певного виду продукції. Для задоволення інформаційних потреб різних користувачів класифікація витрат проводиться за

багатьма ознаками. Так, класифікація витрат, проведена за однією із групувальних ознак, може бути важливою для розробки та прийняття одних управлінських рішень та не актуальною в процесі реалізації інших завдань. Втім, багатогранність позицій щодо класифікації виробничих витрат підприємства має беззаперечну перевагу, яка полягає в можливості більш гнучко підходити до управління собівартістю сільськогосподарської продукції.

На основі проведення детального аналізу навчальних і наукових праць, що стосуються досліджуваної проблематики, здійснено систематизацію існуючих підходів до класифікації витрат підприємства (додаток 3).

В Україні основним нормативно-правовим документом, який визначає порядок класифікації витрат підприємства є П(С)БО 16 «Витрати», відповідно до якого витрати пропонується групувати за економічними елементами та статтями калькуляції. У згаданому вище обліковому стандарті витрати операційної діяльності пропонується групувати за такими економічними елементами: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. При цьому визначення переліку та складу статей калькулювання виробничої собівартості продукції відноситься до компетенції підприємства [95].

Важливою рисою витрат у виробничій та невиробничій сферах є характер їхнього зв'язку з певними об'єктами: продукцією, підрозділом, проектом тощо. Залежно від природи цього зв'язку науковці групують витрати на прямі та непрямі [28, с. 63].

Відмінність зазначених груп витрат полягає в можливості віднесення їх до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. При цьому основною проблемою обліку непрямих витрат є обрання бази розподілу їх розподілу між об'єктами обліку витрат. Відповідно до ПСБО 16 «Витрати» непрямі виробничі витрати пропонується розподіляти на кожен об'єкт з використанням наступних баз розподілу: годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо [95]. Таким чином, обліковим стандартом залишається для підприємства право вибору такої бази розподілу непрямих витрат, яка б враховувала специфіку його діяльності. Для сільськогосподарських підприємств профільним

міністерством розроблено Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції(робіт, послуг), за якими в якості бази розподілу непрямих витрат пропонується обирати суму прямих витрат, без витрат основних матеріалів: кормів, насіння, сировини [101].

На основі критичного опрацювання наукових праць можна відзначити відсутність єдиного підходу в питанні доцільності поділу виробничих витрат на прямі та непрямі. За дослідженням В.О. Ластовецького, така класифікація витрат на виробництво, більш чітка у порівнянні із застосовуваними раніше, але разом з тим є недостатньо аргументованою. «Вона не враховує відмінності основних виробничих технологічних витрат від виробничих накладних витрат», - констатує вчений [61, с. 35].

Основні витрати називають витратами на продукт, а накладні - витратами періоду [26, с. 47]. Також існує думка, що витрати на продукт це виробничі витрати, а витрати періоду - невиробничі [11, с. 47].

В.Ф. Палій підкреслює, що в управлінському обліку класифікуються лише поточні витрати, понесені в даному звітному періоді, а витрати на придбання активів, які стануть поточними витратами в майбутньому, в класифікації не розглядаються. Вони представляють окремий аспект управлінського обліку та відображаються через спостереження процесів капітальних вкладень і руху грошових коштів, накопичених для придбання та формування активів [83, с. 14]. Вказаний поділ витрат дає змогу впливати на величину прибутку підприємства в короткостроковому періоді, адже якщо говорити про витрати періоду, то вони не проходять через стадію запасів, а одразу відносяться на зменшення собівартості реалізованої продукції [61, с. 58].

Вищезазначені ознаки групування витрат досить активно застосовуються в практиці сільськогосподарських підприємств, тому в обліковців-практиків відсутнє розуміння необхідності поділу витрат за іншими напрямками. Наслідком цього є штучна обмеженість облікової системи підприємства в можливості генерування необхідної для управління інформації. Управлінські рішення, прийняті в умовах недостатності інформаційного забезпечення, можуть не тільки не принести очікуваного позитивного ефекту від їх реалізації,



а й взагалі деструктивно вплинути на хід виробничого процесу.

В сільськогосподарському виробництві доцільніше використовувати розподіл витрат за об'єктами обчислення: маржинальні та інкрементні, які характеризують виникнення додаткових витрат на одиницю продукції при зміні обсягів виробництва. В свою чергу маржинальні витрати в різних ситуаціях при зміні ефективності виробничого процесу будуть виступати прогресивними чи дигресивними.

У зв'язку з актуальністю запровадження обліку витрат за центрами відповідальності, доцільним видається розподіл витрат підприємства на контрольовані та неконтрольовані. Таку класифікацію витрат інколи називають структурною або правовою (в бухгалтерській традиційній літературі – функціональною). За твердженням В.О. Ластовецького, в основі поділу витрат на контрольовані та неконтрольовані лежать як об'єктивні так і суб'єктивні умови конкретної організації. Тому схема розподілу буде різною не тільки на різних підприємствах, але і в різних підрозділах однієї організації [61, с. 61].

Вищенаведена класифікація витрат підприємства, на думку В.М. Добровського, відповідає передусім потребам фінансового обліку. При цьому основним її недоліком є неспроможність формування інформаційних даних для управління підприємством в розрізі сфер його діяльності та центрів відповідальності. Тому, на думку автора, важливо запровадити на вітчизняних підприємствах таку класифікацію витрат діяльності, яка відповідатиме її управлінському аспекту [35, с. 27-30].

Одним з вагомих критеріїв групування витрат, на думку І.Є. Глушкова, є критерій оперативності витрат - «один із критеріїв діючої системи, орієнтований на підвищення ефективності» [26, с. 42]. В свою чергу за ознакою оперативності автор виділяє систему обліку фактичних (здійснених) та стандартних (нормативних) витрат.

Групування витрат в розрізі виробничих підрозділів дає змогу усунути безконтрольність витрат і закріпити відповідальність за їх величину за конкретними виконавцями та керівниками. Дане положення лежить в основі методу «кайзен-костинг», який вперше був розроблений та впроваджений

японськими компаніями [129].

На думку Лукавої І.М., для прийняття рішень на різних рівнях управління потрібно використовувати окремі класифікації витрат. Зокрема, для прийняття поточних управлінських рішень (термін управлінського циклу – до 1 року) витрати можуть бути поділені на постійні та змінні. Постійні не залежать від обсягів випуску продукції, а змінні – залежать, хоча ця залежність досить рідко має суворо функціональний характер. Тому доцільно досліджувати змінні витрати, попередньо групуючи їх на пропорційні, прогресивні, дегресивні, регресивні, ступінчасті (стрибкоподібні), реманентні та гнучкі. Для прийняття оперативних управлінських рішень, цикл реалізації яких становить від кількох годин до кількох днів, поділ витрат на постійні та змінні практичного значення немає взагалі [ 67, с. 96]

І.Є. Глушков розширює існуючий перелік класифікаційних ознак групування витрат підприємства, доповнюючи його ознакою обов'язковості. Відповідно до зазначеного критерію автор пропонує розподіляти витрати підприємства на обов'язкові та заохочувальні витрати. Доцільність такого поділу вчений обґрунтовує тим, що сучасна система управління не досягає очікуваного ефекту, якщо вона не враховує людський фактор та не використовує методи мотивації та заохочення трудового потенціалу [26, с. 44].

Одним із важливих моментів при характеристиці витрат для цілей управління виступає виділення альтернативних витрат, які мають свою відмінну рису – вони суб'єктивні, прийнятні лише для короткострокових рішень, не враховують витрат, не пов'язаних з даним варіантом рішення, ігнорують постійні накладні витрати. В свою чергу О.Д. Каверина називає ці витрати умовними та наголошує на тому, що вони дають змогу виявити наскільки вигідніше прийняти намічене рішення, а не протилежне [50, с. 73].

Перед прийняттям управлінського рішення менеджер підприємства повинен проаналізувати всі можливі альтернативні варіанти рішень та обрати найоптимальніше з них. Однак, як свідчить практика вітчизняних підприємств, зазначена процедура не завжди не дотримуються. Частина альтернативних рішень одразу відкидається управлінцями, інші проглядаються поверхнево, і

лише невелика частина піддається ґрунтовному аналізу. Наслідком цього є неефективність функціонування управлінського механізму, що проявляється в погіршенні показників фінансово-господарської діяльності підприємств.

Останнім часом у науковій літературі зустрічається підхід, за яким альтернативні витрати трактуються як альтернативна вартість, додаткові витрати. Однак використання для позначення альтернативних витрат термін «додаткові витрати», на наш погляд, є хибним, оскільки додаткові витрати виникають при виготовленні додаткової одиниці продукції. Крім того, варто відзначити, що цей термін уже використовується у бухгалтерському обліку як синонім маржинальних витрат.

Класифікація витрат на дійсні та альтернативні цілковито нова для системи вітчизняного обліку та обліку сільськогосподарського виробництва зокрема, оскільки облік завжди ґрунтувався на фактичних даних.

На підставі проведеного дослідження можна констатувати, що в теорії та практиці виділяють ряд ознак для класифікації витрат, які враховують різні сторони діяльності підприємства та формують різнобічну інформацію для прийняття ефективних управлінських рішень. Кожний господарюючий суб'єкт в конкретних ситуаціях може розробляти та використовувати такі комбінації класифікаційних ознак, які забезпечують найбільш вдалу реалізацію управлінських рішень.

Таким чином, актуальною проблемою є побудова сучасної концепції класифікації витрат на виробництво продукції тваринництва в сільськогосподарських підприємствах, яка б враховувала їх галузеву специфіку та відповідала вимогам ефективного менеджменту.

Створення науково обґрунтованої системи класифікації витрат обумовлена необхідністю оптимізації процесу виробництва продукції тваринництва, який включає організацію виробництва, його стимулювання, контроль операційних витрат, удосконалення виробничих відносин в структурних підрозділах, посилення аналітичності даних облікових реєстрів для планування, прогнозування діяльності та оперативності прийняття зважених управлінських рішень.

Враховуючи те, що система управлінського обліку повинна миттєво відповідати на інформаційні запити управлінської системи, найбільш раціональною вбачається та класифікація, яка є зручною у використанні та дає змогу вирішити ті щоденні й стратегічні завдання, які постають перед менеджерами сільськогосподарських підприємств.

Для ефективного ведення управлінського обліку та забезпечення інформаційних потреб управління на підприємствах тваринницького спрямування класифікацію витрат необхідно здійснювати за цільовими запитами, оскільки це дає змогу виділити із широкого переліку класифікаційних ознак саме ті ознаки та види витрат, які не лише забезпечать вирішення завдання тактичного та стратегічного характеру менеджментом аграрного підприємства, такі як прогнозування діяльності на майбутнє, бюджетування виробничої сфери з метою зниження собівартості виготовленої продукції та підвищення рівня рентабельності виробництва, а й дозволять здійснювати безпосередній вплив на постановку обліку виробничих витрат, оцінку готової продукції тваринництва та незавершеного виробництва.

Обґрунтування запропонованого підходу до групування витрат наведено в додатку Л.

Система обліку є інформаційною системою, яка має забезпечувати відповідною інформацією різних груп користувачів, кожна з яких має свої цілі. У зв'язку з цим, для задоволення різнопланових інформаційних потреб користувачів облікових даних необхідно використовувати різні критерії для класифікації витрат підприємства. При цьому кількість критеріальних ознак, обраних для групування витрат, має бути адекватною та корелювати з реальними потребами системи управління в актуальній інформації, сучасними економічними умовами та рівнем інформаційно-технічного забезпечення. В протилежному випадку перевантаження системи управління неактуальними інформаційними потоками призведе до порушення оперативності прийняття управлінських рішень, що негативно позначиться на фінансових показниках діяльності підприємства.

### **1.3. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції**

Під методом обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції більшість авторів розуміють сукупність прийомів документування та відображення виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції, а також віднесення витрат на одиницю продукції [29, с. 20].

Методом обліку витрат є сукупність способів відображення, групування та систематизації інформації про витрати, які виникли у процесі досягнення поставлених цілей та забезпечують досягнення поставленої мети, тоді як метод калькулювання – це відображення розподілу витрат підприємства за встановленими статтями калькуляції для визначення собівартості певних видів або груп продукції [114, с. 205].

Змістовно інше визначення пропонують В.К. Горкавий та Ю.С. Герасименко, які під методом обліку витрат на виробництво розуміють сукупність способів побудови аналітичних позицій (аналітичних рахунків) з формування витрат з метою обґрунтованого калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) і управління ними [29, с. 26].

В.Г. Швець фактично синонімізує методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, зазначаючи, що під останніми необхідно розглядати сукупність прийомів аналітичного обліку витрат на виробництво й розрахункових процедур визначення собівартості продукту [134, с. 170].

Загалом вчені виділяють чотири підходи до розуміння взаємозв'язку досліджуваних понять: 1) калькулювання обумовлює облік витрат; 2) облік витрат обумовлює калькулювання; 3) облік та калькулювання тотожні; 4) калькулювання та облік є незалежними процесами [117, с. 211].

Прибічники першого підходу єдині в тому, що собівартість - центральний елемент бухгалтерського обліку, аналітичний синтез всієї роботи, а отже, розрахунок собівартості повинен бути підпорядкований обліку витрат, перше – ціль, друге – засіб [117, с. 211]. «Кінцевою метою виробничого обліку є

калькулювання собівартості продукції», – резюмують вчені [29, с. 22].

Однак більшість науковців переконані, що облік витрат обумовлює калькулювання собівартості продукції. При цьому облік витрат і калькулювання розглядаються як відокремлені етапи - спочатку облік витрат, потім калькулювання. Перший етап може існувати без другого, другий без першого – ні.

Так, А.Ш. Маргуліс зазначає, що метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції - це єдиний процес дослідження витрат підприємств на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, контролю, визначення собівартості виробів і робіт [52, с. 26]. «Може існувати лише один метод обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості, облік витрат не можна відривати від методу калькулювання», – переконують науковці [117, с. 212].

Ототожнення методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції властиве науковим працям О.В. Лишиленко. Вчений розглядає метод калькулювання (визначення собівартості) як сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво, а також економічних розрахунків з метою визначення собівартості продукції, робіт і послуг [66, с. 191].

Інші представники наукової спільноти пропонують проводити чітке розмежування між обліком витрат і калькулюванням собівартості продукції, ставлячи в основу такого поділу функції, які ними виконуються. Так, В.Ф. Палій зазначає, що метод обліку витрат повинен характеризувати з необхідною повнотою та деталізацією процес їх виникнення та порядок формування в конкретному виробничому процесі, а метод калькулювання - це сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами та прийомів обчислення собівартості калькуляційних одиниць [84, с. 223].

Визнаючи наявність тісного взаємозв'язку між методами обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, автори відносять до методів обліку витрат попроцесний, позамовний, попередільний та нормативний, а систему методів калькулювання представляють простим методом виключення витрат на

побічну продукцію, методом розподілу витрат пропорційно обґрунтованій базі, нормативним і комбінованим методами.

Методи обліку витрат і калькулювання, досліджені в роботах І.А. Басманова, класифікуються за способом пізнання, тобто за процесами формування витрат, на нормативний та ненормативний. Методи калькулювання вчений відокремлює від методів обліку витрат, розглядаючи під ними науково обґрунтовану сукупність прийомів обчислення собівартості (прямий розрахунок, виключення витрат, розподіл витрат, підсумовування витрат, нормативний, комбінований) [4, с. 122].

Протилежна точка зору щодо зв'язку методів обліку витрат і калькулювання характерна для досліджень С.А. Ніколаєвої. Об'єднуючи методи обліку витрат з методами калькулювання, автор вважає, що під ними необхідно розуміти сукупність прийомів організації, документування та відображення виробничих витрат, які забезпечують визначення фактичної собівартості продукції та необхідну інформацію для контролю за цим процесом. «В основі класифікації методів лежать об'єкти обліку витрат на виробництво, об'єкти калькулювання та способи контролю за собівартістю», - резюмує автор [81, с. 157].

В широкому розумінні під калькулюванням розуміють процес визначення собівартості продукції, що полягає в акумулюванні витрат на її виробництво. В свою чергу методи обліку витрат, які використовуються на підприємствах, покликані фіксувати та представляти витрати в необхідному аналітичному розрізі для достовірного розрахунку собівартості виробленої продукції. З метою вибору оптимальних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в сфері аграрного виробництва необхідно з'ясувати їх змістовне наповнення, виокремити спільні та відмінні риси, визначити переваги та недоліки впровадження в практику галузевих підприємств.

В економічній літературі наводиться чимало методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що використовуються в практиці підприємств та обумовлені галузевою специфікою їхньої діяльності, організацією та технологією виробництва, організаційною структурою тощо

(додаток М).

Взаємозв'язок та взаємозалежність методів обліку виробничих витрат і методів калькулювання собівартості продукції стали теоретичним базисом розробленої В.Ф. Палієм концепції, відповідно до якої основою класифікації методів обліку витрат є їх групування за елементами та статтями калькуляції, а віднесення витрат за центрами й сферами відповідальності, за фактичними чи нормативними витратами є вторинним перегрупуванням [83, с. 104-107].

В калькуляційному обліку об'єкти вказують ознаку групування витрат і одночасно характеризують метод калькулювання, який визначається прийнятим методом обліку виробничих витрат (рис. 1.3).

Залежно від характеру виробничої діяльності облік витрат може здійснюватися різними методами, основою застосування яких становлять дві системи калькулювання: позамовна та попроцесна [24, с. 75]. Попроцесний та позамовний методи обліку витрат передбачають відображення всіх витрат (змінних і постійних), які мали місце в процесі здійснення виробничо-господарської діяльності.

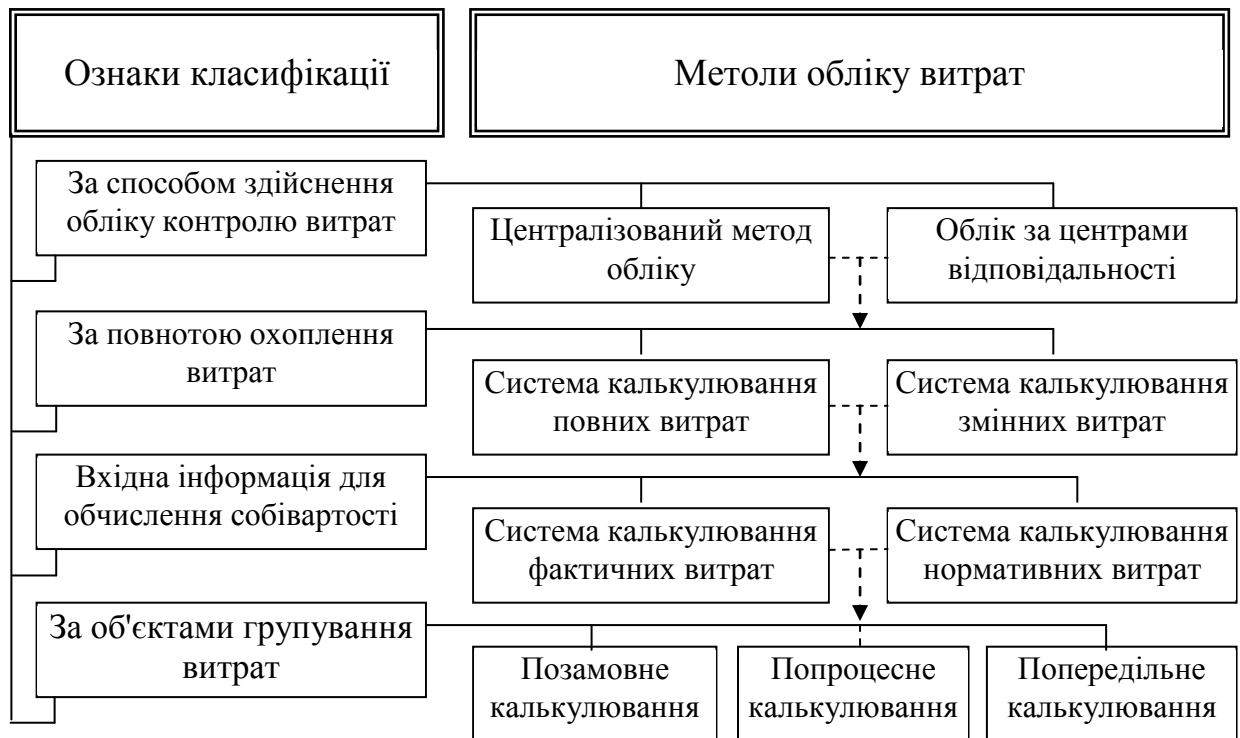


Рис. 1.3 Класифікація методів обліку витрат підприємства [19]

Разом з тим В.Ф. Палій, виділяючи попередільний метод обліку витрат



вказує на його різновид – однопередільний, відповідно до якого продукція виготовляється в межах одного переділу. Крім того, автор, розглядаючи методи калькулювання класифікує їх на дві групи: індивідуальні (позамовний, позамовно-нормативний) та масові (попередільний, попроцесний, нормативний). У першому випадку відбувається послідовне сумування витрат, в другому - розподіл сукупності витрат за переділами, стадіями, процесами [83, с. 88].

Використовуючи попередільний метод обліку витрат, М.П. Кондраков пропонує паралельно запроваджувати такі важливі елементи нормативного методу обліку витрат, як систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від поточних норм та облік відхилень цих норм [85, с. 206].

При використанні позамовного методу об'єктом обліку витрат виступає окреме виробниче замовлення. За умови реалізації цього методу прямі витрати матеріалів та заробітної плати відносять на конкретне замовлення на підставі первинних документів, а накладні витрати розподіляють між замовленнями на підставі нормативних ставок пропорційно до фактичного обсягу встановленої бази розподілу [3, с. 92-94].

В нинішніх економічних умовах, які супроводжуються підвищенням ризикованості ведення бізнесу та посиленням боротьби за ринки збуту продукції, значно розширюються можливості практичного впровадження позамовного методу обліку витрат, що є результатом орієнтації господарюючих суб'єктів на задоволення індивідуальних потреб клієнтів. Однак, досвід діяльності вітчизняних підприємств свідчить, що позамовний метод переважно застосовується у тих сферах матеріального виробництва, де одиниця продукції має характерні властивості та легко ідентифікується [115]. Враховуючи зазначене, позамовний метод обліку витрат, не набув популярності на сільськогосподарських підприємствах, оскільки продукція, що ними виробляється, як правило, є однорідною та не вирізняється індивідуальними, унікальними параметрами.

Індиферентність керівництва до позамовного методу обліку витрат пояснюється також недоліками, які виникають при інтеграції цього методу в

систему управлінського обліку галузевих підприємств. Так, основна вада зазначеного методу, на нашу думку, пов'язана передусім з відсутністю поточного контролю за використанням ресурсів на виробництво продукції, що має важливе значення в для сільськогосподарських підприємств через властиву їм значну тривалість операційного циклу.

Таким чином, використання лише попроцесного або позамовного методів обліку витрат не можуть задовольняти зростаючі інформаційні потреби менеджменту. У зв'язку з цим закономірно постає проблема розробки нових та удосконалення існуючих методів обліку витрат, які б нівелювали вказані недоліки та формували адекватне сучасним умовам обліково-інформаційне забезпечення прийняття рішень.

З розвитком бухгалтерського обліку та удосконаленням господарського механізму стає очевидним той факт, що облік має спрямовуватись на майбутнє, оскільки «передбачити означає застерегти». Звідси, увесь господарський процес повинен бути проконтрольований ще до початку його здійснення [117, с. 177]. З метою виконання цього завдання було посилено контрольну функцію обліку через застосування системи калькулювання стандартних витрат та аналізу відхилень.

Відомий західний науковець К. Друрі пропонує наступний порядок дій в процесі запровадження системи стандарт-костинг на підприємстві (рис. 1.4).

Наприкінці 20-х рр. ХХ ст. під впливом ідей А.П. Рудановського в системі вітчизняного обліку починає розвиватись нормативний облік, впровадження якого в практику підприємств пов'язують з Є.Г. Ліbermanом та М.Х. Жебраком. В основу норм вчені-економісти пропонували закласти максимально допустимі витрати. Оскільки теоретичні нормативи вводились для того, щоб враховувати та документувати не всі поточні фактичні витрати, а лише відхилення від них, М.Х. Жебрак пропонував формувати документи лише для реєстрації виявлених відхилень [39].

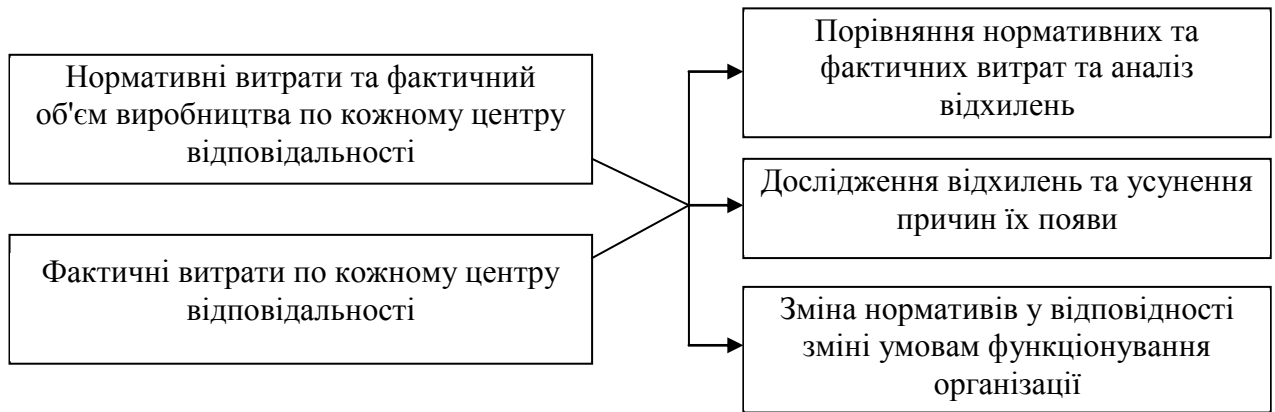


Рис. 1.4 Схема дій застосування системи стандарт-костинг [38]

Л.В. Гасенко та С.С. Грабовський відзначали, що нормативний облік витрат із одночасним застосуванням розподілу постійних загальновиробничих витрат за П(С)БО 16 «Витрати» дає змогу значно підвищити дієвість управління за відхиленнями [24, с. 132].

Заради справедливості необхідно відзначити, що не всі представники наукового середовища вбачають доцільність виділення нормативного методу в окремий метод обліку витрат, розглядаючи його виключно як різновид методу стандарт-костинг. Як відзначають Ю.А. Литвин та В.М. Олійник, нормативний метод обліку витрат - це ніщо інше, як привезений проф. М.Х. Жебраком в 30-ті рр. XX ст. із США стандарт-костинг [65]. На противагу цій позиції В.І. Стоцький один з перших зазначив, що нормативний метод не доповнює існуючі традиційні методи, а є принципово новим рішенням ідей, пов'язаних з обліком витрат і розрахунком собівартості продукції [117, с. 211].

Нормативний метод обліку витрат набув значного поширення у галузі сільського господарства, оскільки його використання дає змогу формувати облікову інформацію для виявлення внутрішніх резервів зниження собівартості продукції та оперативного управління виробничим процесом. В основі нормативного методу - своєчасне виявлення відхилень від встановлених норм та проведення аналізу з метою усунення й запобігання причин їх виникнення. Таким чином, використання нормативного методу обліку витрат забезпечує можливість здійснення поточного та попереднього контролю за нормами використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, витрачених підприємством в процесі виробництва сільськогосподарської продукції.

Однак в межах нормативного методу обліку витрат виявлено проблемні моменти, які виникають в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств. Слушною є позиція Я.П. Іщенко, яка зазначає, що в сільському господарстві розробити економічно обґрунтовані нормативи на більш-менш довготривалий період досить складно, оскільки виробничий процес перебуває під значним впливом природних чинників [49, с. 94].

В умовах динамічних ринкових перетворень об'єктивно постає проблема модифікації існуючих та пошуку нових прогресивних підходів до обліку витрат, які б враховували поведінку витрат при зміні обсягів виробництва. Це стало підставою для розробки методу обліку прямих (змінних) витрат, який в міжнародній обліковій практиці дістав назву директ-костинг. Сутність цього методу полягає у групуванні виробничих витрат на змінні та постійні. До складу виробничої собівартості продукції включаються лише змінні виробничі витрати, які перебувають у тісному зв'язку з технологією та організацією виробництва. Постійні витрати не враховуються при розрахунку виробничої собівартості продукції, а включаються до складу витрат того звітного періоду, в якому вони виникли.

Л.В. Нападовська вважає метод директ-костинг найбільш прогресивним, оскільки калькулювання за змінними витратами може бути використано для визначення нижньої межі ціни, до якої підприємство може знизити ціну в разі падіння попиту на продукцію, або в разі захоплення ринку [76, с. 100].

Крім того, формування системи директ-костинг дозволяє виділити такі категорії, як нетто-дохід (прибуток в традиційному розумінні), та бруто-дохід (прибуток плюс постійні витрати). Поява цієї системи усуває границі між плануванням та обліком, що надзвичайно важливо в умовах неповного використання виробничих потужностей [136, с. 231].

Критикуючи нинішню систему обліку витрат О.Є. Ніколаєва підкреслює, що критерієм точності обчислення собівартості продукції повинна бути не повнота включення витрат, а спосіб віднесення витрат на той чи інший вид продукції. Даючи позитивну оцінку в цьому відношенні методу директ-костинг, автор зазначає, що постійні витрати в основній їх масі не пов'язані з

виробництвом конкретного виробу, а є, як правило, періодичними та пов'язані з випуском всього обсягу продукції підприємства, тому із розрахунку собівартості продукції вони можуть бути вилучені [80, с. 46-47].

Зарубіжний досвід свідчить, що директ-костинг набув значної популярності на підприємствах. Однак реалізація цього методу в практику вітчизняних підприємств наштовхується на перешкоди, пов'язані з наявністю протиріч між системами фінансового та податкового обліку. Необхідно відзначити, що в процесі розробки П(С)БО 16 «Витрати» частково враховано зарубіжний досвід, зокрема в частині розподілу загальновиробничих витрат на постійні та змінні, а також підходу до обчислення собівартості продукції. Відповідно до облікового стандарту виробнича собівартість продукції включає прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [95].

Крім проблем нормативно-правового характеру в процесі реалізації методу директ-костинг виникають труднощі, пов'язані з поділом витрат на постійні та змінні. Перелік цих витрат визначається особливостями діяльності підприємства, його організаційною структурою та масштабами господарювання. Досить часто поділ витрат на постійні та змінні є дещо умовним, оскільки одна група витрат може мати ознаки як постійних, так і змінних витрат.

А.В. Погосова зазначає, що незважаючи на те, що метод директ-костинг має низку переваг, порівняно з іншими, для деяких виробництв, зокрема сільськогосподарських, він не придатний для впровадження через особливості технологічного процесу [92, с. 20]. Технологічними особливостями сільськогосподарського виробництва є значна, якщо не переважна залежність розміру витрат не від обсягу продукції, а від обсягу діяльності, якими в рослинництві є розміри посівних площ, а в тваринництві - поголів'я тварин [49, с. 95].

З метою планування, обліку та контролю діяльності структурних підрозділів на сільськогосподарських підприємствах доцільно використовувати метод обліку за центрами відповідальності, концепція якого вперше була

сформована на початку 50-х рр. XX ст. Дж. Хіггінсом та згодом набула широкого поширення серед підприємств [110, с. 103].

При визначенні центрів відповідальності Я.В. Соколов пропонує насамперед брати до уваги технологічну структуру підприємства, а далі виділяти її горизонтальні та вертикальні елементи. Перші обмежуються колом діяльності кожної особи, відповідальної за центр; другі визначають ієрархічну структуру правомірності осіб, що приймають управлінські рішення [117, с. 180].

Центри відповідальності, на думку Є.В. Калюги, слід класифікувати стосовно процесу виробництва на основні та функціональні. Основні повинні забезпечувати контроль витрат у місцях їх виникнення, а функціональні – поширювати контроль витрат на більшість місць їх виникнення, якщо витрати у них формуються під впливом цього центру відповідальності [51, с. 160].

Вперше впровадження ABC-методу в господарську діяльність підприємств запропонував американський вчений Р. Купер, сутність якого полягала в більш точному розподілі накладних витрат. З цією метою всі операції з виготовлення продукції дослідник розділив на чотири групи, визначивши для кожної з них фактор витрат (кост-драйвер): діяльність на рівні одиниці продукції (окремого виробу); діяльність на рівні партії виробів; діяльність на рівні виду продукції; на рівні підприємства [3 с. 114-117].

ABC-метод базується на тому, що продукція - не причина виникнення витрат, а причина операцій, у результаті яких виникають витрати. На думку Р.Х. Гаррісона облік за центрами витрат акцентує передусім увагу на тому, що створює витрати, і в меншій мірі на тому, як вони розподіляються [112].

У системі калькулювання на основі діяльності непрямі витрати поділяються на виробничі та невиробничі. Непрямі виробничі витрати підлягають розподілу аналогічно до традиційної системи - через місця виникнення витрат. Для розподілу непрямих невиробничих витрат використовуються процеси. Тобто, завдяки такому розподілу підвищується обґрунтованість віднесення накладних витрат на конкретний продукт [112].

Деякі дослідники вказують на ідентичність ABC-методу та

функціонально-вартісного аналізу, який отримав широкий розвиток у вітчизняній теорії та практиці [50, с. 172].

Деякі автори у своїх працях крім вищенаведених методів виділяють калькуляційний та не калькуляційний методи обліку витрат. При калькуляційному методі витрати групуються за об'єктами з метою обчислення собівартості готової продукції. При некалькуляційному – періодичні витрати, відображені у складі загальногосподарських витрат, не включаються в собівартість продукції, а списуються в кінці звітного періоду на зменшення виручки від реалізації [85, с. 175].

З метою правильного підходу до калькулювання собівартості в сучасний період О.Є. Ніколаєва рекомендує визначати основні принципи, якими підприємства повинні керуватись при виборі того чи іншого варіанту організації обліку витрат, а також поступово надати повну свободу у вирішенні питань, пов'язаних з калькулюванням собівартості при суворому дотриманні умов включення до неї затрат, які могли бути віднесені на собівартість згідно діючого законодавства [80, с. 48].

Одним з основних критеріїв вибору оптимального методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції тваринництва є відповідність системи обліку витрат цілям управління. Дані про витрати, генеровані обліковою системою підприємства, є інформаційною базою для розробки виробничої стратегії підприємства та проведення цінової політики.

На основі аналізу всіх багатоваріантних методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, які висвітлені в спеціальній економічній літературі та застосовуються галузевими підприємствами, можна зробити висновок, що серед теоретиків та практиків відсутня однаковість у питанні вибору єдино правильної моделі організації обліку витрат. При виборі методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції необхідно враховувати широкий спектр чинників, а саме: галузеву специфіку підприємства, особливості технологічного процесу, масштаби діяльності підприємства, його організаційну структуру тощо.

Важливо відзначити, що нормативно-правовими актами не

регламентовано порядок використання методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарського виробництва, що значно ускладнює роботу практиків-обліковців та призводить до неточності відображення інформації в обліковій системі підприємства. Підприємство самостійно може обирати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, які відповідають специфіці його діяльності. Однак в галузі сільського господарства цей вибір значно обмежений через необхідність подання звітності до органів державної статистики про структуру виробничої собівартості продукції.

Таким чином, облік витрат і калькулювання собівартості продукції зосередились не на кінцевому продукті виробництва, а безпосередньо на виробничому процесі. Звідси, не можна беззастережно віддавати перевагу будь-якому, навіть широко розрекламованому методу, оскільки виробництво настільки багатогранне, що стандартний підхід, тим більше в управлінському обліку, неприпустимий.

### **Висновки до розділу 1**

Дослідження теоретичних основ обліку витрат та калькулювання собівартості продукції дало змогу сформулювати наступні висновки:

1. Останніми роками в державі здійснюється програма реформування бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів. При цьому актуальним залишається питання впровадження управлінського обліку в практику господарювання вітчизняних сільськогосподарських підприємств.

2. Відсутність чітко визначених підходів до змістовного наповнення категорій управлінського обліку в нормативно-правових актах призводить до подвійного трактування їх сутності в навчально-науковій літературі. В рамках зазначеного розкрито питання суті та взаємозв'язку понять «витрати», «затрати» та «собівартість», визначено категорію «витрати» базовою складовою в системі управлінського обліку аграрних підприємств.

3. Система обліку є інформаційною системою, яка має забезпечувати



відповідною інформацією різних груп користувачів, кожна з яких має свої цілі.

4. На основі проведеного аналізу багатоваріантних методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції виділено ознаки класифікації методів обліку витрат та калькуляції, які розкривають існуючий взаємозв'язок прийомів та способів узагальнення витрат за складом, об'єктами групування витрат, місцями виникнення та центрами відповідальності, способах контролю за використанням виробничих ресурсів.

## **РОЗДІЛ 2**

### **ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА**

#### **2.1. Взаємообумовленість та узгодженість об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання собівартості продукції в тваринництві**

Система обліку витрат на виробництво взаємопов'язана з калькуляційними розрахунками собівартості незавершеного виробництва та готової продукції. Необхідність правильного визначення фактичної собівартості сільськогосподарської продукції потребує обґрунтування доцільності виокремлення об'єктів обліку витрат.

Об'єкти обліку витрат різноманітні, їх перелік є унікальним для кожного підприємства, оскільки визначається галузевою належністю та особливостями виробничо-господарської діяльності господарюючого суб'єкта. П(С)БО 16 «Витрати» визначено, що об'єкт витрат - це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [95].

На думку П.М. Гарасима, наведене в обліковому стандарті визначення є не досить коректним з позиції управлінського обліку, оскільки в ньому змішано підходи щодо визнання об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання собівартості продукції. Тому більш обґрунтованим, як стверджує автор, є таке формулювання: об'єкт обліку витрат - це ознака, за якою проводять групування виробничих витрат з метою управління собівартістю, об'єкт

калькуляції – вид продукції [22, с. 197].

Л.В. Гасенко визначає об'єкт обліку витрат як продукт або сегмент діяльності, щодо якого може бути організований відособлений облік витрат, наголошуючи, що в окремих випадках об'єктом витрат можуть бути види діяльності [24, с. 25].

За твердженням В.Ф. Максимової, в якості самостійних об'єктів обліку витрат можуть виокремлюватися місця виникнення витрат, що дає змогу класифікувати та відображати витрати, які виникають у підрозділах, і забезпечувати дієвий та всебічний контроль ефективності роботи підприємства [68, с. 155].

В.К. Горкавий та Ю.С. Герасименко досліджуючи проблеми організації управлінського обліку на вітчизняних підприємствах стверджують, що об'єкти обліку витрат і об'єкти калькуляції мають різне призначення та зміст. Якщо під об'єктами обліку витрат розуміють сукупність витрат, то під об'єктами калькуляції – певний вид продукції [29, с. 26].

Відповідно до нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку перелік об'єктів обліку витрат, як одного з елементів облікової політики, визначається підприємством самостійно. Для сільськогосподарських підприємств перелік об'єктів обліку витрат наведено в Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [101].

На вибір об'єктів обліку витрат істотно впливають: організація виробництва, технологічні особливості, рівень спеціалізації підрозділів, структура управління підприємством; технічні параметри продукції, що виробляється; система контролю за витратами; ступінь освоєння внутрішньогосподарського розрахунку; впровадження комерційного розрахунку; інноваційні рішення тощо [29, с. 36].

Залежно від особливостей виробничого процесу та організаційної структури господарства численні об'єкти обліку витрат, за якими доцільно накопичувати витрати в процесі виробництва продукції тваринництва,

пропонуємо об'єднати в такі групи:

- первинні об'єкти обліку витрат - фактори виробництва, що забезпечують ціленаправлену працю людей в процесі здійснення господарської діяльності;
- місця виникнення витрат та центри витрат;
- види та групи худоби;
- центри відповідальності, які включають організацію обліку за видами діяльності, що в сукупності характеризує господарські процеси підприємства.

Особливістю виробництва продукції сільського господарства є використання своєї товарної продукції для цілей власного виробництва (корма власного виробництва, органічні добрива тощо), тому межа між предметами та продуктами праці на сільськогосподарському підприємстві є нечіткою.

Особливість первинних об'єктів обліку витрат полягають у тому, що до визначеного етапу виробництва вони виступають в якості ознаки або фактора, за якими групуються витрати (ресурси підприємства), а в момент передачі їх у виробництво переходять в категорію витрат і формують собівартість виготовленої продукції (затрати праці та матеріальних ресурсів, затрати на утримання та експлуатацію машин, обладнання, споруд тощо).

До складу виробничих ресурсів сільськогосподарського підприємства відносять запаси на складах, в коморах цехів, а також інших виробничих підрозділах, які, пройшовши через різні стадії технологічного процесу виробництва, набувають форми продуктів праці.

Виробничі ресурси підприємства включають сировину (корми) як продукт переробки сільського господарства та інших галузей промисловості, а також робочу силу, задіяну для виконання виробничих завдань. Вони виконують роль первинних об'єктів обліку, за якими здійснюється групування витрат до моменту передачі або залучення їх у процес виробництва продукції тваринництва. За своїм економічним змістом зазначені первинні облікові об'єкти є елементами та статтями витрат. Поділ витрат за первинними факторами виробництва дає змогу виявити зв'язки між окремими елементами, які вони формують, та забезпечує контроль за правильністю розподілу й раціональністю використання зазначеного виду ресурсів.

Важливим моментом при виділенні деяких первинних об'єктів обліку витрат є їх оцінка, оскільки до певного етапу виробничого процесу вони знаходяться в категорії короткострокових біологічних активів рослинництва. Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції здійснюється за справедливою (ринковою) вартістю [96].

Сьогодні серед провідних вчених-економістів ведуться дискусії щодо доцільності застосування справедливої оцінки до біологічних активів. Ряд фахівців вважають, що оцінка активів за ринковою вартістю в сучасному бізнес-середовищі дає змогу контролювати втрачені вигоди спожитих ресурсів і має вагомим значення для раціонального планування виробництва та покращення інвестиційної привабливості сільськогосподарських підприємств.

Одним з основних завдань управління витратами сільсько-господарського підприємства є здійснення перманентного контролю за дотриманням норм використання ресурсів в процесі виробництва продукції тваринництва та виявлення внутрішніх резервів скорочення витрат через оптимізацію технології виготовлення продукції. Контроль за витратами на виробництво доцільно проводити безпосередньо в місцях, де відбувається виробництво або процес його обслуговування. Враховуючи вищенаведене, в якості об'єктів обліку витрат в системі управління виробництвом продукції тваринництва доцільно виділяти місця та центри виникнення витрат, під якими розглядаються структурні одиниці підприємства (відділи, ферми) із додатковою деталізацією витрат за видами робіт і операцій всередині виробничих підрозділів.

В процесі виділення місць та центрів виникнення витрат на сільськогосподарському підприємстві необхідно керуватися такими принципами:

1. Характеристика виробничої структури підприємства (наявні цехи, ферми, бригади, обслуговуючі підрозділи).

2. Для кожного місця та центру виникнення витрат повинно бути встановлено чіткий порядок документообігу, первинними документами проводитися систематична реєстрація витрат господарських процесів, які

формують місця виникнення витрат, та на їх основі формування аналітичних звітів і регулярно їх подання до бухгалтерії підприємства.

3. В межах кожного місця та центра виникнення витрат необхідно встановити одиниці виміру витрат (людино-години, машино-години, кормо-дні та ін.).

4. При виокремленні місць та центрів виникнення витрат потрібно виходити з позиції максимального спрощення розподілу, обліку та контролю різних видів витрат.

Базою для розподілу накладних витрат на одиницю продукції необхідно обирати величини, що кількісно характеризують причину виникнення витрат. Ця ситуація спостерігається тоді, коли величина бази розподілу свідчить про участь того чи іншого місця виникнення витрат у виробництві неоднорідної продукції підприємства.

В межах розподілу накладних витрат розглядаються як допоміжні (попередні), так і основні (кінцеві) місця виникнення витрат. Оскільки на одиницю продукції розподіляються лише витрати основних місць виникнення, на них необхідно відносити всі первинні витрати, що виникли в допоміжних місцях. Наприкінці місяця витрати за допоміжними місцями виникнення повинні бути повністю списані, а сукупні накладні витрати на одиницю продукції - віднесені на основні місця виникнення. Витрати допоміжних місць виникнення, що погашаються, називаються вторинними (витрати виробництва для власних потреб).

У загальному для всіх підприємств аграрної галузі характерним є виділення в якості об'єктів обліку технологічних груп тварин за їх видами: основне стадо ВРХ; худоба на вирощуванні та відгодівлі; основне стадо свиней; свині на вирощуванні; свині на відгодівлі; основне стадо овець; вівці на вирощуванні та відгодівлі; доросле стадо птиці (при необхідності - за видами птиці); молодняк птиці та ін. На кожен таку групу тварин відкривають окремі аналітичні рахунки, на яких відображують витрати на утримання тварин і вихід продукції тваринництва.

В свою чергу в розрізі конкретного виду худоби витрати групуються за

такими статеві-віковими групами тварин:

1) велика рогата худоба (ВРХ): телички (за роками народження); бички (за роками народження); нетелі; корови-первістки для реалізації;

2) свині: поросята до двох місяців (до відлучки від маток); поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтні свинки; ремонтні кабанчики; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі;

3) вівці: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною віковою групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні;

4) кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року;

5) коні: молодняк робочих коней (за статтю і роками народження); молодняк племінних коней (за статтю і роками народження).

Облік витрат і виходу продукції тваринництва в розрізі кожної технологічної групи тварин ведеться на окремому аналітичному рахунку в складі субрахунку 232 «Тваринництво» синтетичного рахунку 23 «Виробництво». За дебетом цього рахунку обліковуються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, понесені в процесі виробництва продукції тваринництва, а за кредитом - вихід продукції за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за плановою собівартістю (при неможливості визначити справедливу вартість одержаної продукції) [82].

До четвертої групи об'єктів обліку витрат необхідно відносити центри відповідальності, під якими розглядають сферу (вид) діяльності, в межах якої встановлено персональну відповідальність менеджера за показники діяльності, які він контролює [87, с. 259]. В процесі виробництва продукції тваринництва в якості об'єктів обліку витрат доцільно виділяти такі види діяльності:

1) постачальницько-заготівельна діяльність, яка зводиться до організації процесів придбання та зберігання матеріально-технічних ресурсів, необхідних для забезпечення безперервного процесу виробництва продукції тваринництва;

2) виробнича діяльність, що включає процеси, обумовлені технологією виробництва тваринницької продукції, які складаються з основних і допоміжних операцій, операції з поліпшення якісних характеристик продукції, що виробляється, а також розробки та впровадження нового асортименту продукції;

3) фінансово-збутова діяльність включає проведення маркетингових досліджень з метою оцінки потенційної ємності ринків сільськогосподарської продукції; безпосередньо збутові операції (упаковка, транспортування та інші види робіт); операції, які сприяють зростанню об'ємів продаж (реклама продукції, встановлення прямих зв'язків із споживачами); розробка системи контролю якості продукції, що виробляється на підприємстві;

4) організаційна діяльність, завдання якої полягають в створенні організаційної структури господарюючого суб'єкта, виокремленні функціональних підрозділів та формуванні центрів відповідальності; встановленні внутрішніх інформаційно-комунікаційних зв'язків між структурними підрозділами підприємства; формуванні системи координаційних та субординаційних відносин з метою оптимального розподілу та уникнення дублювання функцій виконавців в процесі досягнення тактичних та стратегічних цілей підприємства.

За твердженням А.Д. Шеремета, децентралізація управління вимагає більш формалізованого підходу до організаційної структури підприємства, яка охоплює всі структурні одиниці та визначає місце кожної структурної одиниці (підрозділу, відділу, сегменту) з позиції делегування їй відповідних повноважень і відповідальності. «В результаті організаційну структуру сучасного підприємства можна розглядати як сукупність різних центрів відповідальності, пов'язаних між собою лініями відповідальності», -зазначає автор [135, с. 428].

Центр відповідальності може бути визначено як окремий сегмент підприємства, за результати діяльності якого несе відповідальність його керівник. В.К. Горкавий та Ю.С. Герасименко зазначають, що в управлінському обліку кожному місцю виникнення витрат повинна бути визначена своя сфера

відповідальності [29, с. 25].

Виділення центрів відповідальності в окремі об'єкти обліку витрат здійснюється з метою поглиблення рівня деталізації даних про витрати, посилення контролю за виробничими витратами підприємства та відповідальності за доцільністю їх понесення, а також підвищення рівня точності та оперативності розрахунку собівартості продукції тваринництва. Крім того, це сприяє більш точному розподілу непрямих витрат (особливо витрат на утримання і експлуатацію машин і обладнання), списання їх на аналітичні рахунки цих центрів відповідальності шляхом прямого віднесення [126].

Залежно від обраного об'єкта обліку витрат одні й ті ж витрати можуть бути прямими або непрямыми. Наприклад, витрати на оплату праці працівників підрозділів, сировину, амортизацію щодо підрозділу є прямими, а щодо видів вироблюваної продукції – непрямыми [120, с. 12].

Цікавою в даному питанні є позиція Л.В. Нападовської, яка відзначає, що система обліку витрат за центрами відповідальності являє собою «науку, нове психологічне трактування обліку, спрямовану на наукову організацію поведінки адміністраторів» [76, с. 109]. Метою даного обліку витрат є не стільки сам контроль витрат, скільки допомога адміністраторам (менеджерам) в організації самоконтролю, так як припускається, що жодна людина не стане діяти всупереч вигідним для нього цілям і критеріям [126].

Облік витрат за центрами відповідальності, як зазначає Н.В. Тлучкевич, застосовується не тільки як внутрішній інструмент контролю виробничих витрат окремих підрозділів, але і є основою для оцінки діяльності підприємства в цілому [126]. Однак практика господарювання сільськогосподарських підприємств свідчить, що не всі галузеві підприємства виділяють в якості об'єктів обліку витрат центри відповідальності. Це призводить до порушення оперативності контролю за витратами підприємства, позбавляє можливості формування інформаційної бази для проведення аналітичних розрахунків, планування та контролю діяльності структурних одиниць.

За результатами дослідження об'єктів обліку витрат в процесі виробництва



продукції тваринництва необхідно відзначити, що інформація, згрупована за об'єктами обліку, повинна відповідати вимогам управління та слугувати підставою для калькулювання собівартості окремих видів продукції, всього випуску та конкретної технологічної ланки або елемента виробництва. Кожне окреме підприємство може використовувати різні комбінації об'єктів обліку витрат, однак у будь-якому випадку цей вибір має корелювати з цілями управління.

Для формування оперативної та достовірної інформації про витрати підприємства для потреб управління необхідно правильно відобразити дані в системі рахунків бухгалтерського обліку. Удосконалення обліку виробництва продукції тваринництва передбачає предметну диверсифікацію аналітичних рахунків, їх побудову відповідно до виділених об'єктів витрат, що дасть змогу формувати інформацію, адекватну сучасним вимогам управління. Першочерговим в досягненні цього завдання є дотримання принципу побудови аналітичного рахунку на основі принципу 9-значної кодифікації, запропонованого вітчизняним вченим С.Ф. Головим, яка включає об'єкт витрат, контрольованість, статтю витрат, структурну одиницю, функцію та діяльність [28, с. 414]. Таким чином, при побудові системи аналітичного обліку витрат на виробництво продукції тваринництва на сільськогосподарських підприємствах необхідно керуватись на ступними правилами:

1. Перші дві цифри позначають номер синтетичного рахунка обліку витрат виробництва. Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції призначений синтетичний рахунок 23 «Виробництво».

2. Для відображення в обліковій системі сільськогосподарського підприємства витрат на виробництво продукції тваринництва необхідно до синтетичного рахунка 23 «Виробництво» відкрити субрахунок 232 «Тваринництво».

3. Враховуючи доцільність створення центрів відповідальності в організаційній структурі підприємства, в 9-значний код аналітичного рахунку потрібно ввести двозначне позначення (літера та цифра), що відобразатиме

відповідний центр відповідальності «Витрати», наприклад Ф1 – ферма 1.

4. Оскільки характер виробництва сільськогосподарської продукції є попроцесним, п'ятий символ рахунку позначатиме код кожного процесу.

5. Шостим символом позначається код конкретного виду продукції, собівартість якого формується.

6. Сьомий символ характеризує елемент витрат, що необхідно для розрахунку собівартості продукції, а також формування інформаційної бази для заповнення Звіту про фінансові результати (розділ 2).

7. Восьмий символ позначає однорідну групу об'єктів витрат (наприклад, матеріали).

8. Дев'ятий символ відображає первинний об'єкт витрат, що були понесені для виготовлення конкретного виробу (партія ТМЦ тощо).

Базовим джерелом для формування повної інформації за об'єктами обліку витрат є управлінський облік, оскільки в його межах формується оперативна інформація, що є максимально наближеною до виробничих реалій. В подальшому ця інформація буде відповідним чином відкоригована та відображена в системі фінансового обліку. Проте така методика обліку витрат породжує проблему синхронізації різних видів обліку. Так, К. Безверхий зазначає, що «використання одних і тих самих знаків для фінансового й управлінського обліку вносить плутанину в кодування й кореспонденцію рахунків» [5, с. 17].

Одним із принципів раціональної організації обліку витрат є узгодженість об'єктів обліку витрат з калькуляційними об'єктами. Між обліком витрат та калькулюванням існує тісний взаємозв'язок, оскільки розроблення калькуляцій здійснюють на підставі облікових даних (рис 2.1).

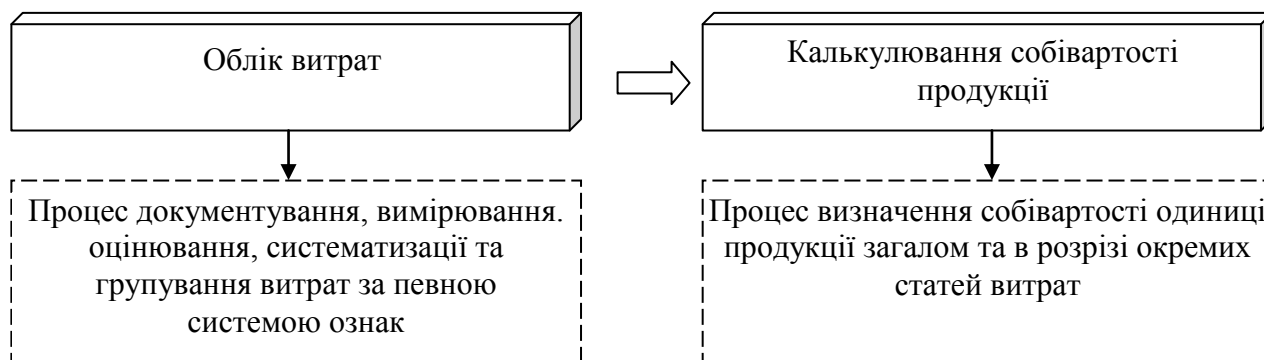


Рис. 2.1 Взаємозв'язок обліку витрат та калькулювання собівартості продукції [86]

Важливо зазначити, що вибір об'єкта обліку витрат залежить від методу обліку виробничих витрат. Практика діяльності підприємств свідчить, що облік витрат випереджає в часовому вимірі процес калькулювання собівартості продукції. Між обліком витрат та калькулюванням собівартості завжди існує часовий розрив, оскільки облік ведеться щомісячно, а калькулювання здійснюється по мірі необхідності [47].

Під об'єктом калькулювання в галузі тваринництва розуміють вид продукції, роботи та послуги певної споживної вартості (молоко, приплід, приріст живої маси, робота коней та ін.). В деяких випадках об'єкти калькулювання та об'єкти обліку витрат не співпадають. Так, облік витрат може вестися за групами однорідних видів продукції, тоді як калькуляція складається за кожним видом продукції тваринництва.

Важливою передумовою формування достовірної калькуляції є науково обгрунтований перелік об'єктів калькулювання. Номенклатура об'єктів калькулювання та об'єктів обліку витрат на кожному підприємстві індивідуальна й розробляється у відповідності до типу та технології виробництва, асортименту продукції.

В якості об'єкта калькулювання при виконанні робіт може бути обраний проміжний або закінчений об'єкт, який є результатом виконання певної роботи. В процесі надання послуг вибір об'єкта калькулювання визначається типом та характером такої послуги. Як правило, об'єктом калькулювання може бути типова послуга (консультація), термін надання послуги (час, день), відстань перевезення (кілометр).

Різний економічний зміст та призначення об'єктів обліку витрат і об'єктів калькуляції не виключає, а навпаки, передбачає їх певний взаємозв'язок, оскільки об'єкти обліку витрат, як і об'єкти калькуляції, у сільськогосподарських підприємствах мають значний вплив на методику розрахунку собівартості продукції [10].

Засобом вимірювання об'єкта калькулювання є калькуляційна одиниця, яка для готової продукції співпадає з одиницями виміру, прийнятою в стандартах чи технічних умовах на відповідний вид продукції. Основними видами калькуляційних одиниць є: натуральні, умовно-натуральні, експлуатаційні та одиниця часу. Калькуляційними одиницями у галузі тваринництва є 1 центнер приросту живої маси або одержаної продукції, 1 голова приплоду тощо.

Калькулювання собівартості одиниці продукції тваринництва здійснюється для визначення ефективності запланованих і фактично здійснених технологічних, організаційних і економічних заходів, спрямованих на розвиток й удосконалення виробничого процесу та обґрунтування цінової політики підприємства [101].

Калькуляційна одиниця повинна відображати споживчу вартість продукції певної якості, бути економічно-однорідною та забезпечувати зіставлення калькуляції однакової продукції, бути стійкою в часі, практично зручною для розрахунків, відповідати одиниці ціноутворення, бути корисною для управління [32].

Особливістю галузі тваринництва є те, що крім основної в процесі виробництва отримують супутню та побічну продукцію. При цьому назва продукції «супутня» умовна, так як розходження між назвами «основна» і «супутня» полягає лише в тому, що супутня продукція в загальній вартості виходу продукції окремих галузей тваринництва займає незначну питому вагу. Наприклад, в шерстному вівчарстві основною продукцією є вовна і м'ясо (жива вага), а супутньою - молоко.

Побічною продукцією тваринництва є продукція, яку отримують в процесі виробництва основного виду продукції (гній, шкіра поваленого молодняка, шерсть-линька, перо, пух тощо). Побічну продукцію оцінюють за нормативно-розрахунковими витратами (органіка), за цінами можливої реалізації (вовна-линька, шкіра загиблих тварин і т.д.), за собівартістю коней-днів, за реалізаційними цінами та цінами використання [101].

Значна номенклатура основної, супутньої та побічної продукції

тваринництва, що виробляється сільськогосподарськими підприємствами, особливості технологічних процесів, організації виробництва, приводять до різноманіття калькуляційних одиниць, які можна об'єднати в такі групи:

1) натуральні одиниці відповідають одиницям виміру, в яких продукція планується, обліковується та реалізується споживачами (штуки, кілограми, тони і т.д.);

2) укрупнені натуральні одиниці, які використовуються для проміжного калькулювання сукупної проміжної продукції;

3) умовно-натуральні одиниці, що використовуються для калькулювання продукції, в якій може коливатися вміст корисної речовини в натуральній одиниці;

4) вартісні затрати - витрати на 1 гривню товарної продукції в цінах випуску або реалізації;

5) трудові одиниці, використовуються для калькулювання продукції підрозділів підприємства (1 норма-година, 1 норма-зміна);

6) виконані роботи та послуги в якості калькуляційної одиниці застосовуються у виробництвах, зайнятих будівництвом, ремонтом і т.д.;

7) техніко-економічний показник як калькуляційна одиниця використовується для порівняння витрат на одиницю споживчої корисності однорідної продукції.

Таким чином, вибір об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання собівартості продукції та калькуляційних одиниць обумовлюються особливостями технологічних процесів виробництва та характером продукції, що виробляється. Інформація, згрупована за обраними об'єктами обліку витрат, повинна відповідати вимогам управління та слугувати основоположним базисом для калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції. Результатом необґрунтованого вибору об'єктів обліку витрат та недотримання порядку формування номенклатури об'єктів калькуляції є спотворення фактичної виробничої собівартості конкретних виробів і знеособлення витрат по відношенню до даного виду продукції, що є ключовою проблемою обліку виробництва та калькулювання собівартості продукції тваринництва.

В сучасних реаліях господарювання на конкретному сільськогосподарському підприємстві під час визначення об'єктів обліку витрат необхідно виходити не лише із загальноприйнятих правил, а й враховувати власну специфіку. При цьому одержують різні характеристики, тому встановлювати об'єкти обліку витрат індивідуально кожним підприємством пропонується, виходячи із представленої номенклатури, з метою отримання інформації, придатної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та залежно від мети калькулювання.

## **2.2 Облік витрат за калькуляційними статтями в системі управлінського обліку галузі тваринництва**

У вітчизняній обліковій практиці превалює підхід, за яким виробничі витрати сільськогосподарських підприємств групують за економічними елементами та статтями калькуляції, що проявляється в процесі складання фінансової та статистичної звітності. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» витрати поділяються за економічними елементами на п'ять груп: 1) матеріальні витрати; 2) витрати на оплату праці; 3) відрахування на соціальні заходи; 4) амортизація; 5) інші операційні витрати [95].

При виділенні статей калькуляції в галузі тваринництва необхідно враховувати особливості сільськогосподарського виробництва. Крім того, формуючи номенклатуру статей калькуляції, потрібно виходити з того, що кожне сільськогосподарське підприємства має свої особливості діяльності, оскільки навіть в межах однієї галузі технологічні умови та умови виробництва можуть суттєво відрізнитися.

В процесі групування виробничих витрат за калькуляційними статтями, часто окремі різнорідні елементи витрат об'єднують в комплексні статті. Це спрощує розрахунки собівартості, але водночас не розкриває справжній склад та структуру виробничих витрат в сільському господарстві, що заставляє вдаватись до цілого ряду умовностей при аналізі міжгалузевих зв'язків

сільського господарства [6, с. 19]. Однак при цьому потрібно враховувати, що застосування єдиної номенклатури статей витрат сприяє більш оперативному контролю за рівнем собівартості продукції. З іншої сторони, як зазначає М.В. Кузуб, важко не погодитись з доцільністю введення науково обґрунтованої номенклатури калькуляційних статей та способів розподілу комплексних статей на складові елементи, чітко розмежувавши елементні та комплексні статті витрат за всіма аналітичними рахунками [57, с. 65]. Перегрупування витрат дає змогу формувати інформацію в необхідному для калькулювання аналітичному розрізі.

Формування переліку статей калькуляції належить до компетенції суб'єкта господарювання. З метою встановлення єдиного порядку та забезпечення правильності розрахунку виробничої собівартості продукції перелік статей калькуляції має визначатися обліковою політикою підприємства. Нормативно-правовими актами, які визначають організаційно-методологічні засади бухгалтерського обліку витрат, передбачено типову комплексну номенклатуру статей калькулювання, до якої можуть бути внесені зміни з урахуванням особливостей галузі та технології, що застосовуються на підприємстві, та цілей управління.

Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств для підприємств-виробників продукції тваринництва рекомендований такий перелік типових комплексних калькуляційних статей: витрати на оплату праці; паливо та мастильні матеріали; засоби захисту тварин; корми; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати; загальновиробничі витрати. За результатами аналізу норм чинних законодавчих актів, які регламентують питання обліку витрат підприємства, можна відзначити, що у них наводяться різні переліки статей витрат, які формують виробничу собівартість продукції тваринництва. Так, Методичними рекомендаціями № 132 [101] передбачено, що витрати на виробництво продукції тваринництва в цілях калькулювання доцільно групувати за десятьма комплексними статтями.

Водночас статистична звітність «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (ф. № 50 - сг), затверджена Наказом Державної служби статистики України від 02.07.2014 р. № 206 [104], зобов'язує сільськогосподарські підприємства подавати інформацію про структуру собівартості продукції тваринництва в розрізі економічних елементів, визначених П(С)БО 16 «Витрати» [95]. У статистичній звітності запропоновано наводити інформацію про виробничу собівартість продукції тваринництва в розрізі таких статей:

- 1) прямі матеріальні витрати (корми, пальне та мастильні матеріали, оплата послуг і робіт сторонніх організацій, решта матеріальних витрат);
- 2) прямі витрати на оплату праці;
- 3) інші прямі витрат та загальновиробничі витрати (амортизація необоротних активів, відрахування на соціальні заходи, решта інших прямих та загальновиробничих витрат) [104].

Узагальнена інформація про витрати на виробництво продукції тваринництва у статистичній звітності (ф. № 50-сг, розділ 2) подається у розрізі трьох комплексних статей витрат: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи та матеріальні затрати. Зазначений перелік статей витрат виробничої собівартості продукції тваринництва відрізняється від переліку статей витрат, наведеного в Методичних рекомендаціях № 132 [101]. Це значно ускладнює роботу працівників бухгалтерської служби підприємства, які зобов'язані формувати інформацію про структуру виробничої собівартості продукції тваринництва в різних аналітичних розрізах.

Щодо вирішення проблеми поділу виробничих витрат на комплексні та елементні статті, а також напрацювання вчених-економістів, до основних критеріїв виділення витрат у самостійні комплексні статті доцільно відносити такі:

1. Значущість витрат у формуванні собівартості продукції (корма).
2. В якості самостійної комплексної статті виділяти витрати незалежно від їх частки в структурі виробничої собівартості продукції, які є базою або її складовою частиною для розподілу будь-яких витрат (заробітна плата).



3. В самостійну комплексну статтю доцільно виділяти групу витрат, яка характеризує певну сторону діяльності підприємства, за якою повинен бути встановлений особливо ретельний контроль (відрахування на соціальні заходи, роботи та послуги сторонніх організацій тощо).

4. Підвищення продуктивності виробничого процесу (засоби захисту тварин, ремонт та модернізація нематеріальних активів, амортизація основних засобів тощо).

В умовах трансформації форм власності, урізноманітнення організаційної структури підприємств тваринницької галузі (створення спеціалізованих господарств за видами тварин та птиці; товариств з обмеженою відповідальністю; окремих господарських суб'єктів; тваринницьких підрозділів селянських колективних спілок; центрів відповідальності у складі господарств тваринницького спрямування; малих господарств та фермерських господарств) виникає необхідність поглибленої деталізації комплексних статей калькуляції, що покликано забезпечити ведення обліку в розрізі елементних статей калькуляції, які в подальшому виступають базою для формування комплексних калькуляційних статей.

З урахуванням специфіки виробничо-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств наведемо перелік комплексних та елементних статей витрат, доцільність використання яких обумовлена потребами калькулювання собівартості продукції тваринництва та формуванням облікової інформації з необхідним для аналізу ступенем її деталізації.

Традиційно розпочнемо із першої в переліку комплексної статті калькуляції «Витрати на оплату праці». Ця стаття включає витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати працівників, яка нараховується згідно з прийнятою підприємством системою оплати праці та відносяться на конкретний об'єкт обліку витрат, у зв'язку з яким вони були понесені. Оскільки в тваринництві технологічний процес виготовлення продукції відносно рівномірний протягом календарного циклу та не має чітко вираженої сезонності, частка додаткової оплати праці в господарствах області доволі незначна. Тому цю статтю витрат, погоджуючись із методичними вимогами та

статистичними матеріалами, рекомендується не деталізувати та залишити в теперішньому вигляді. В свою чергу, сільське господарство специфічна галузь виробництва, де значна частина заробітної плати може видаватись в натуральній формі. Таким категоріям господарств рекомендуємо комплексну статтю витрат «Витрати на оплату праці» доповнити елементною «Сума заробітної плати отримана натуроплатою».

Наступною комплексною статтею є «Відрахування на соціальні заходи», до якої входить єдиний соціальний внесок (ЄСВ) та відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства. Сплата різних страхових внесків може здійснюватись відповідно до нормативно-правових актів і договорів страхування. Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» [105] встановлено ставку єдиного соціального внеску, розмір якої залежить від класу професійного ризику виробництва. Для сільськогосподарських підприємств ставка єдиного соціального внеску становить 22 %. Крім того, сучасні підприємства, реалізуючи політику заохочення до продуктивної трудової діяльності, можуть проводити добровільне страхування своїх працівників. У зв'язку з цим, в наведеній комплексній статті витрат доцільно виділити такі елементні складові: єдиний соціальний внесок та індивідуальне страхування.

Комплексна стаття «Засоби захисту тварин» включає вартість використаних біопрепаратів, медикаментів, засобів для проведення дезінфекцій, інструментів, засобів для перев'язки, які мають бути придбані за рахунок коштів підприємства, а також витрати на застосування їх у тваринництві. З урахуванням кількості цих засобів і цін придбання розробляють річні нормативи витрат у розрахунку на одну середньорічну голову за видами та статево-віковими групами тварин [79].

В обов'язкових формах звітності не має прямого виділення зазначеної комплексної статті калькуляції через незначну її частку в структурі виробничої собівартості продукції тваринництва. У зв'язку з цим втрачається сенс поділу цієї комплексної статті калькуляції на елементні складові. В свою чергу суб'єкти господарювання обов'язково повинні відображати та контролювати

витрати, які характеризують підвищення продуктивності виробництва, що зобов'язує їх вести комплексну статтю «Засоби захисту тварин» в процесі калькулювання витрат виробництва.

Особливої уваги з боку управління заслуговує комплексна стаття калькуляції «Корми», в межах якої акумулюється вартість кормів, розрахованої як добуток витрачених кормів за їх видами та групами тварин, щодо яких обчислюється собівартість продукції, на середню вартість 1 ц кормів за їх видами.

Система управління підприємства в першу чергу повинна аналізувати та здійснювати контроль за тими витратами, які формують левову частку виробничої собівартості продукції тваринництва. До складу такої групи витрат в тваринництві належить комплексна калькуляційна стаття «Корми», яку доцільно поділити на елементні статті: корми власного виробництва, покупні корми, біопрепарати для стимулювання росту тварин.

За статтею «Роботи та послуги» накопичується інформація про вартість робіт і послуг, наданих допоміжними виробництвами для виробничих потреб тваринництва, а також сторонніми організаціями та підприємствами [101]. За цією комплексною статтею узагальнюються витрати на використання енергії, виробленої електростанціями, змонтованими з доїльними, стригальними пристроями, витрати на обігрівання приміщень місцевими котельними, а також вартість енергії, одержаної від інших підприємств [82].

З метою посилення оперативності контролю за витратами в межах комплексної статті «Роботи та послуги» доцільно виділити дві елементні статті («Роботи та послуги власних структур» і «Роботи та послуги зі сторони»), які рекомендується відображати за видами робіт (автотранспорт, електроенергія, водопостачання тощо).

Наступними в переліку елементних статей є статті «Витрати на ремонт основних засобів», яка включає витрати на засоби праці тваринницьких підрозділів, та «Амортизація основних засобів», на якій накопичуються відомості про нараховані амортизаційні відрахування за основними засобами тваринництва.

Враховуючи незначну питому вагу кожної із вищезазначених статей витрат в структурі виробничої собівартості продукції тваринництва та їх належність до однієї контрольної групи (витрати, що характеризують підвищення продуктивності виробничого процесу), на нашу думку, їх необхідно об'єднати в одну комплексну статтю калькуляції «Витрати на утримання основних засобів».

Щодо доцільності включення елементної статті «Амортизація основних засобів» до складу комплексної статті «Витрати на утримання основних засобів» можуть виникати дискусії, оскільки виокремлення цієї статті передбачено обліковими стандартами. Втім, на нашу думку, не має сенсу однорідні групи витрат виділяти в комплексні статті, якщо є можливість їх відображення в якості окремої елементної статті витрат в рамках однієї аналітичної групи.

Особливий інтерес становить комплексна калькуляційна стаття «Інші витрати», яка акумулює в собі прямі витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції та не включені до жодної з вищенаведених статей [79]. Цю статтю необхідно відображати у розрізі такого набору елементних статей калькулювання продукції тваринництва:

1. «Витрати на пусканалагоджувальні роботи». За цією статтею відображаються витрати підприємства, що здійснюються в процесі впровадження нових виробничих об'єктів;

2. «Витрати на будівництво та утримання споруд капітального будівництва». Обліковують цей вид витрат у складі витрат майбутніх періодів, а на собівартість відносять рівними частинами впродовж терміну використання зазначених споруд, який устанавлюється комісією з прийняття відповідного об'єкта в експлуатацію;

3. «Витрати на страхування». Ця стаття включає платежі за страхування майна, тварин, а також страхування окремих категорій працівників, зайнятих безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя та здоров'я у випадках, передбачених законодавством;

4. «Витрати на використання природних ресурсів». За цією статтею

відображається плата за воду, деревину, а також платежі за використання інших природних ресурсів - за розміщення відходів, викиди та скиди забруднювальних речовин у навколишнє середовище та інші види шкідливого впливу в межах лімітів;

5. «Інші витрати». Ця елементна стаття витрат включає витрати на обслуговування ферм, обладнання дизбар'єрів, санпропускників та інших об'єктів, пов'язаних із санітарно-ветеринарними заходами; вартість спецодягу, спецвзуття та інших малоцінних та швидкозношуваних предметів; вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси); витрати на штучне осіменіння тварин (вартість сперми, утримання пункту, витрати на оплату праці техніків штучного осіменіння), які проведені безпосередньо у господарстві [79].

Стаття «Непродуктивні витрати» акумулює втрати від падежу тварин на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, загибелі бджолосімей [101]. Падіж тварин може статися з різних причин: нещасний випадок, з вини матеріально-відповідальної особи, внаслідок стихійного лиха, хвороби тощо. Тому при визначенні валового приросту живої маси беруть до уваги вагу не всього падежу, а тільки того, який прийнятий за рахунок підприємства. Вартість тварин, які загинули внаслідок стихійного лиха відшкодовується страховими організаціями (якщо вони були застраховані), а вартість тварин, які загинули з вини матеріально-відповідно особи – винними у загибелі тварин особами [30].

За умови раціональної організації виробництва продукції тваринництва, непродуктивні витрати взагалі можуть бути відсутні, тому цю калькуляційну статтю не має потреби розглядати в елементному розрізі.

Комплексна стаття «Загальновиробничі витрати» призначена для узагальнення інформації про витрати, які не можна безпосередньо віднести на конкретний вид продукції тваринництва. З огляду на природу понесення загальновиробничих витрат доцільно деталізувати цю категорію витрат в розрізі такого набору елементних калькуляційних статей:

1. Витрати на оплату праці працівників апарату управління (зоотехніків, ветеринарних працівників), завідуючих тваринницькими фермами та інших

працівників. Суму цих витрат визначають з урахуванням чисельності працівників, передбачених штатним розкладом, та їх річного фонду оплати праці;

2. Відрахування на соціальні заходи (сплата соціальних податків та зборів з фонду оплати праці господарства, нарахування та виплату відпускних управлінському персоналу);

3. Роботи та послуги (вартість електроенергії на обслуговування виробництва, орендна плата за залучені необоротні активи загальнопромислового призначення тощо);

4. Сировина та матеріали;

5. Малоцінні та швидкозношувані предмети;

6. Амортизаційні відрахування та витрати на утримання і ремонт необоротних активів загальнопромислового призначення;

7. Допоміжні виробництва (перевезення працівників до місця роботи, підвезення води та інвентарю, транспортне обслуговування виробництва);

8. Податки та збори;

9. Інші загальнопромислові витрати.

Підсумовуючи вищевикладене, можна відмітити, що на малих сільськогосподарських підприємствах можна обліковувати витрати лише в розрізі комплексних статей калькуляції та вважати їх повноцінними для проведення аналітичних процедур, тоді як невеликих і великих галузевих підприємствах необхідно вести виробничий облік в розрізі елементарних калькуляційних статей, які в свою чергу групувати в комплексні. Окрім спрощення обліку витрат таке групування є необхідною інформаційною базою для аналізу витрат і оцінки доцільності та ефективності вкладення коштів в тваринницьку галузь.

### **2.3 Облік та розподіл загальнопромислових витрат продукції тваринництва в сільськогосподарських підприємствах**

Важливого значення в процесі організації обліку витрат набуває проблема раціонального розподілу загальновиробничих витрат, від якого залежить правильність обчислення виробничої собівартості продукції, розрахунок чистого прибутку, що є основним джерелом фінансування господарської діяльності. Непрямі (загальновиробничі) витрати розподіляються серед різних об'єктів обліку витрат не прямо, а опосередковано – із застосуванням системи розрахунків.

Порядок розподілу загальновиробничих витрат є практично єдиним елементом управлінського обліку, який знаходить відображення у вітчизняних стандартах бухгалтерського обліку. Так, відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо). При цьому перелік і склад загальновиробничих витрат встановлюється підприємством самостійно [95].

Ю.С. Цал-Цалко під загальновиробничими витратами розуміє складову частину виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), які не мають безпосереднього зв'язку з технологічним процесом основних і допоміжних структурних підрозділів підприємства, а пов'язані лише з його організацією й обслуговуванням і створенням для підприємств необхідних умов виробництва та здійснення управління [132, с. 62].

Загальновиробничі витрати включають витрати, пов'язані з організацією діяльності та керівництвом центрами відповідальності підприємства, а саме: витрати на обслуговування та управління виробництвом; на утримання апарату управління центрів відповідальності (заробітна плата з відрахуваннями на соціальне страхування керівників цехами, дільницями, фермами, бригадами); вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на утримання необоротних активів та інвентарю загальновиробничого призначення (експлуатаційні витрати, амортизація, оренда, ремонт, страхування майна, освітлення, опалення, водопостачання, водовідведення, охорона); контроль якості продукції; охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища; податки та збори (обов'язкові платежі), що

включаються у виробничу собівартість продукції; нестачі і втрати від псування цінностей у центрах відповідальності тощо [121, с. 88-89].

Для обліку загальновиробничих витрат підприємства Планом рахунків [48] передбачено активний збірно-розподільчий рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», за дебетом якого відображається виникнення витрат, а за кредитом їх списання в порядку розподілу на визначені об'єкти обліку. На сільськогосподарських підприємствах до синтетичного рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» відкривають субрахунки за галузями виробництва та центрами відповідальності, а саме: 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва», 912 «Загальновиробничі витрати тваринництва», 913 «Загальновиробничі витрати допоміжних промислових виробництв».

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати поділяються на змінні, постійні розподілені та постійні нерозподілені [95]. У зв'язку з тим, що загальновиробничі витрати за економічним змістом є непрямими, їх не можна економічно доцільним шляхом віднести до конкретного об'єкта обліку. Змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати є складовою виробничої собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг), тому в кінці місяця списуються на рахунок 23 «Виробництво», аналітичний облік на якому ведеться за видами виробництв, статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати відносять на собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), списуючи в дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації».

Дослідження практики управлінського обліку на підприємствах сільського господарства свідчить про існування проблеми раціонального розподілу загальновиробничих витрат на постійні та змінні. В правомірність зазначеного П.Л. Сук відзначає, що загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні в галузях промисловості, а щодо сільського господарства, тут зазначена стаття витрат не ділиться на постійні та змінні, а розподіляється між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат [121, с. 66].

Таким чином, питання поділу загальновиробничих витрат в сільськогосподарських підприємствах потребують додаткового дослідження,



оскільки діючий порядок не відповідає вимогам національних стандартів і міжнародно-прийнятій практиці обліку та не забезпечує потреби менеджменту в оперативній та достовірній інформації.

З метою правильного розрахунку виробничої собівартості сільськогосподарської продукції, яка є основою моделі ціноутворення, та приведення обліку загальновиробничих витрат до вимог облікових стандартів необхідно провести їх групування на постійні та змінні. Перелік змінних та постійних загальновиробничих витрат для кожного галузевого підприємства є унікальним, оскільки він визначається організаційною структурою господарюючого суб'єкта, особливостями технологічних процесів виробництва та іншими внутрішніми чинниками.

На етапі віднесення загальновиробничих витрат до постійних і змінних, необхідно проаналізувати поточні складові статті загальновиробничих витрат із аналогічними за попередній звітний період, щоб сформувати фонд постійних і змінних загальновиробничих витрат. Складність поділу витрат на постійні та змінні полягає у тому, що часто витрати мають невиражену поведінку при зміні обсягів виробництва. В такому випадку коректніше говорити про умовно-постійні та умовно-змінні витрати.

Розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат на продукцію, роботи, послуги, що виробляються підприємством, здійснюється по-різному:

- змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду;
- постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу за нормальної потужності [95].

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» постійні витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції у повному обсязі за умови, якщо фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність. Якщо фактична виробнича потужність у звітному періоді менша за нормальну, то при розрахунку виробничої собівартості продукції враховується тільки та частина постійних витрат, що була розподілена. Частина постійних

нерозподілених витрат включається до складу собівартості реалізованої у звітному періоді продукції.

Необхідно відзначити, що нормативно-правовими актами у сфері бухгалтерського обліку визначено різні бази розподілу загальновиробничих витрат (години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо) [95].

Для забезпечення правильності розрахунків, пов'язаних з розподілом загальновиробничих витрат на окремі об'єкти обліку, необхідно з'ясувати, які показники відображають нормальну виробничу потужність. Так, в П(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що під нормальною потужністю необхідно розуміти очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва [95].

При встановленні рівня виробничої потужності ключовим моментом є вибір одиниці виміру, під якою, як правило, розглядають натуральні вимірники обсягів виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг. Вибір одиниці виміру виробничої потужності підприємства визначається його галузевою належністю та технологічними параметрами виробничого процесу. Для аграрних підприємств, що займаються первинною переробкою сільськогосподарської сировини (підприємства олійно-жирової, цукрової, молочної галузі), в якості одиниці виміру виробничої потужності може встановлюватись денний обсяг переробки сировини (олійних культур, цукрових буряків, молока).

Враховуючи вищенаведене, нормальна виробнича потужність для сільськогосподарських підприємств-виробників продукції тваринництва визначатиметься в умовних головах. Показник умовного поголів'я розраховується як добуток чисельності худоби та птиці в натурі (у фізичних головах) та відповідних коефіцієнтів (табл. 2.1) [102].

*Таблиця 2.1*

Коефіцієнти перерахунку фізичного поголів'я в умовне [102]

№ з/п	Види худоби	Коефіцієнт перерахунку в умовне поголів'я
1	2	3
1	Корови, бугаї-плідники робочого стада	1,0
2	Інша велика рогата худоба (без корів та биків-плідників молочного стада, робочих волів)	0,6
3	Свині	0,3
4	Вівці та кози	0,1
5	Коні, робочі воли	1,0
6	Птиця всіх видів	0,02

Насамперед відмітимо, що визначення нормальної потужності підприємства на поточний рік слід проводити на основі усереднення показника умовного поголів'я тварин за останні три роки. Саме в такому періоді добре проглядається намічена тенденція виробництва, що максимально задовольняє визначення нормальної потужності виробництва.

На основі наведеного вище, розглянемо порядок формування та розподілу загальновиробничих витрат серед об'єктів обліку в процесі виробництва продукції тваринництва на підприємстві СТОВ «Роздільнянське». Використовуючи інформаційні матеріали господарства маємо змогу простежити динаміку обсягів фактичної та нормальної виробничої потужності протягом 2014-2016 років (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Динаміка фактичної та нормальної потужності виробництва галузі тваринництва СТОВ «Роздільнянське», умовні голови

№ з/п	Обсяг виробництва	Роки			Відхилення 2016 р. до років	
		2014	2015	2016	2014	2015
1	2	3	4	5	6	7
1	Нормальна потужність	109	118	119	10	1
2	Фактична потужність	141	99	99	-42	-
3	Відхилення фактичної потужності до нормальної	32	-19	-20	<b>X</b>	<b>X</b>

За даними табл. 2.2, протягом досліджуваного періоду спостерігається скорочення фактичного обсягу виробництва на 42 умовні голови. В свою чергу, виходячи із запланованого обсягу виробництва, показник нормальної потужності має тенденцію до зростання – на 10 ум. гол. за період. В результаті

протягом 2015-2016 років склалася ситуація, коли нормальна потужність виробництва перевищила фактичну на 20 умовних голів (звернемо увагу на від'ємні показники в заключному рядку таблиці 2.2). Із зазначеного випливає, що в даний дослідний період на етапі віднесення суми загальновиробничих витрат до виробничої собівартості продукції тваринництва, в їх складі обов'язково потрібно було виділити частину постійних нерозподілених загальновиробничих витрат та включити їх до суми повної собівартості продукції. Однак, як показує практика, це не було зроблено, в результаті чого отримано викривлений (завищений) показник виробничої собівартості продукції тваринництва і, як наслідок, вартості запасів, в категорію яких перейшла продукція призначена для внутрішнього використання.

За результатами дослідження діяльності господарюючих суб'єктів можна відзначити, що така ситуація, а саме невиправдане включення до розрахунку виробничої собівартості нерозподілених загальновиробничих витрат, є типовою для більшості сільськогосподарських підприємств. Наслідком цього є формування спотвореної собівартості, що негативно позначається на ефективності цінової політики підприємств та прибутковості господарської діяльності в цілому.

Віднесення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат на собівартість реалізації продукції є економічно обґрунтованим, оскільки достовірно відображає показники діяльності підприємства за цей період. З точки зору оперативного управління ці витрати є нерегульованими, тому проводити їх розподіл за видами реалізованої продукції недоцільно. В загальному підхід до розподілу загальновиробничих витрат галузі тваринництва наведено на рисунку 2.2.

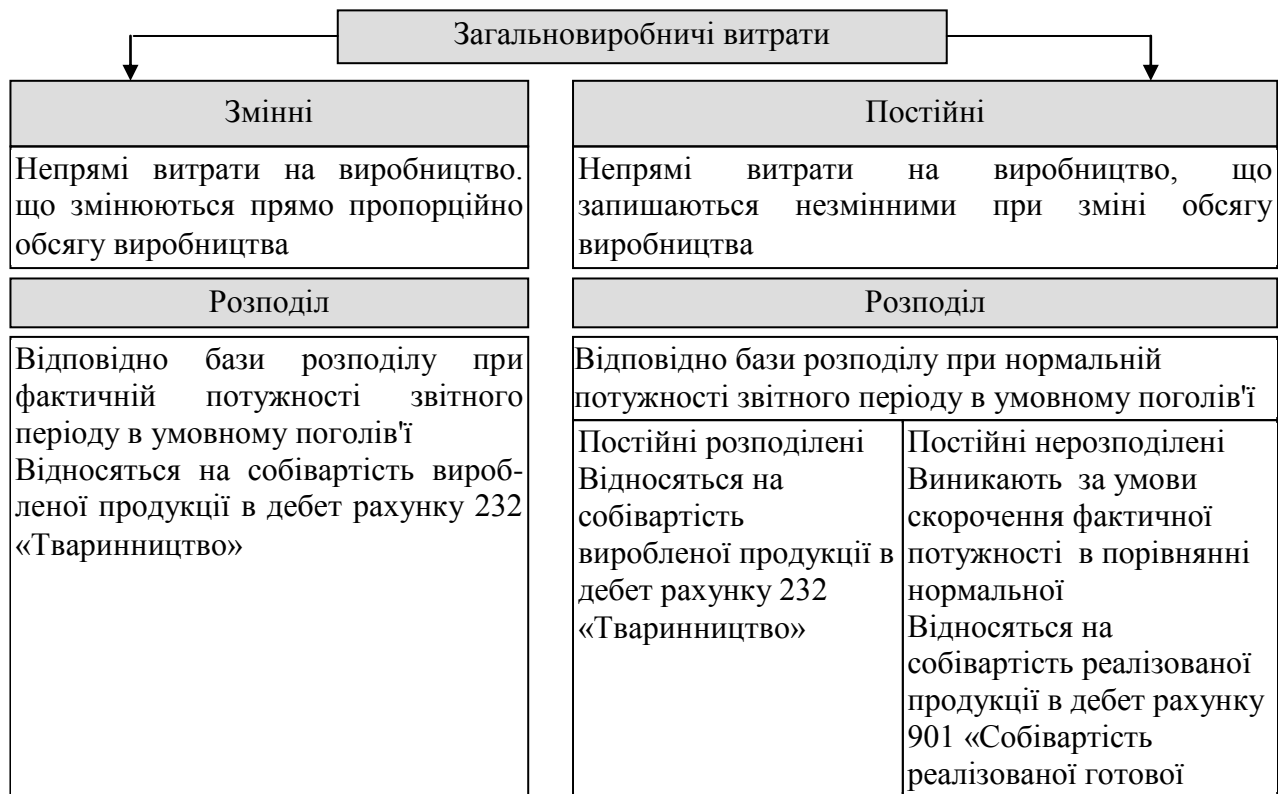


Рис. 2.2 Розподіл загальновиробничих витрат продукції тваринництва [78]

Відповідно до Інструкції № 291 [48] витрати, накопичені за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», щомісяця списуються на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації», розподіляючись між об'єктами обліку витрат. Зважаючи на особливість сільськогосподарського виробництва, яка полягає в превалюванні ручної обробки облікових даних та трудомісткості розрахунків з розподілу загальновиробничих витрат на практиці загальновиробничі витрати не розподіляються щомісяця, а накопичуються на рахунку 91 та розподіляються й списуються по закінченню року [78].

Розподілені загальновиробничі витрати списуються на об'єкти витрат кореспонденцією: Дебет 23 - Кредит 91, нерозподілена сума списується в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації»

На практиці проблемною є ситуація, коли в звітному періоді підприємство з певних причин взагалі не реалізовує продукцію (тобто відсутні обороти по рахунку 90), але має при цьому нерозподілені постійні загальновиробничі витрати. У П(С)БО 16 [95] та Інструкції № 291 [48] цей варіант не розглянуто – там безальтернативно пропонується списання таких витрат відображати в кореспонденції з дебетом рахунку 90. В даному випадку

пропонується застосування п. 13 МСБО 2 «Запаси» [73], відповідно до якого нерозподілені накладні витрати визнаються витратами в період виникнення. В бухгалтерському обліку ці витрати слід показувати в складі інших витрат операційної діяльності (рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності»)

Значна сума нерозподілених витрат може бути результатом прорахунків при визначенні рівня нормальної виробничої потужності, а також низького рівня виробничої діяльності, що склався за певних несприятливих зовнішніх та внутрішніх чинників. Перший недолік дуже просто усувається через застосування комплексної автоматизації бухгалтерського обліку та повноцінне використання працівниками функціональних можливостей програмного забезпечення. Це дасть змогу здійснювати щомісячне включення непрямих витрат до собівартості виробничої продукції, в результаті чого виникає можливість при оприбуткуванні сільськогосподарської продукції визначати справедливу вартість та розраховувати й списувати різниці між справедливою вартістю та витратами виробництва як того вимагає П(С)БО 30 «Біологічні активи» [96].

Порядок відображення загальновиробничих витрат в складі собівартості виробленої продукції є елементом облікової політики підприємства. На сьогодні стаття загальновиробничі витрати законодавчо закріплена як обов'язкова складова виробничої собівартості продукції. Тому немає необхідності зазначати це в наказі про облікову політику підприємства. В будь-якому разі в даному документі необхідно відображати лише ті принципи, методи та процедури обліку, право вибору яких передбачено обліковими стандартами. Якщо ж вони чітко прописані в П(С)БО, то зазначати це в обліковій політиці не потрібно [106]. В свою чергу, в наказі про облікову політику обов'язково має бути зазначений обраний підприємством підхід до розподілу загальновиробничих витрат.

Відомо, що не має двох однакових виробництв – кожен виробничий процес є унікальним якщо не з технологічного погляду, то в питанні організації. У зв'язку з цим при обранні та використанні системи калькулювання собівартості найголовнішим, з позиції О. Кравчука, є питання бази розподілу –

фактора витрат, з огляду на який, на основі розрахунків відбувається розподіл загальновиробничих витрат [56, с. 38].

В сільському господарстві нормативними джерелами загальновиробничі витрати передбачено розподіляти між об'єктами планування та обліку пропорційно загальній сумі витрат, за винятком вартості насіння у рослинництві, кормів у тваринництві, сировини, матеріалів та напівфабрикатів у промислових виробництвах [121, с. 90].

П.Сук та Л.Сук зазначають, що «такої необґрунтованої бази розподілу накладних витрат, яку вигадали в сільському господарстві, немає в жодній галузі народного господарства. Розподіл загальновиробничих витрат потрібно здійснювати пропорційно сумі прямої оплати праці та не ускладнювати цей процес» [119, с. 4].

На практиці при виборі бази розподілу накладних витрат, як стверджує Н.С. Андрющенко, працівники бухгалтерських служб сільськогосподарських підприємств керуються наявними в них нормативно-методичними матеріалами, не задумуючись про доцільність використання рекомендованої методики на даному господарюючому суб'єкті [2].

При виборі бази розподілу необхідно враховувати причинно-наслідковий взаємозв'язок між загальновиробничими витратами та об'єктами, які є основою для їх розподілу. Проаналізуємо структуру непрямих виробничих витрат на прикладі СТОВ «Роздільнянське», в якому їх питома вага в структурі собівартості продукції тваринництва складає в середньому за видами продукції 17,4 %, а розподіл здійснюється пропорційно прямим витратам, без вартості кормів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Склад та структура загальновиробничих витрат тваринництва

№ з/п	Статті витрат	Сума, грн.	Питома вага, %	Кореспонденція рахунків	
				Д-т	К-т
1	2	3	4	5	6
1	Оплата праці управлінського персоналу	32440	20,74	912	661
2	Відрахування на соціальні заходи	15308	9,79	912	651
3	Будівельні матеріали	10400	6,65	912	205
4	МШП	17201	11,00	912	22
5	Сировина і матеріали	20790	13,29	912	201

6	Електроенергія	30462	19,47	912	631
7	Допоміжні виробництва	20920	13,37	912	234
8	Оренда	4000	2,56	912	672
9	Амортизація обладнання загально-виробничого призначення	3300	2,11	912	131
10	Податки та збори	1600	1,02	912	641
11	Всього	156421	100,00	232	912

З наведених в табл. 2.3 даних випливає, що найбільшу частку (20,7 %) в структурі загальновиробничих витрат тваринництва займає заробітна плата управлінського персоналу - завідуючого фермою, зоотехніка, ветеринарного лікаря, трудові обов'язки яких включають проведення заходів з організації роботи виробничого персоналу. Крім того, значна питома вага належить витратам на електроенергію (19,5 %), які виникають в процесі обслуговування виробництва: підігрів води, помел зерна, робота транспортерів. Такі статті як сировина, матеріали та МШП становлять 11,0-13,3 % структури непрямих витрат тваринництва.

Враховуючи те, що виробництво продукції тваринництва потребує значного обслуговування допоміжними виробництвами, поряд із значним залученням трудових ресурсів активно використовується робота гужового транспорту та автотранспорту, витрати яких в сумарному обсязі непрямих витрат склали майже 13,4 %. Частка зобов'язань перед бюджетом з єдиного соціального внеску в структурі загальновиробничих витрат становила 9,8 %. Ця сума прямо пропорційна сумі нарахованої заробітної плати управлінського персоналу. Відсотковий поріг таких статей як податки та збори, оренда, амортизація обладнання загальновиробничого обладнання не перевищує 2,6 % загальної суми загальновиробничих витрат тваринництва.

З вищенаведеного можна констатувати, що в якості бази розподілу непрямих виробничих витрат на досліджуваному підприємстві доцільно обрати заробітну плату основних виробничих працівників, оскільки її частка є найбільшою у структурі непрямих витрат.

Методику розподілу загальновиробничих витрат пропорційно прямій оплаті праці, а також відхилення суми загальновиробничих витрат у розрізі видів продукції тваринництва на досліджуваному сільськогосподарському



підприємстві подано у табл. 2.4.

Для розподілу непрямих витрат між об'єктами обліку необхідно визначити коефіцієнт (ставку) розподілу, який розраховується як результат ділення суми накопичених загальновиробничих витрат (156421,0 грн.) на загальну величину прямої заробітної плати (178049,0 грн.). Коефіцієнт розподілу пропонується відображати з п'ятьма десятковими знаками, що забезпечує точність проведених розрахунків. Після цього суму прямої оплати праці за кожним об'єктом обліку помножити на розрахований коефіцієнт розподілу. Розрахункова величина відповідатиме сумі загальновиробничих витрат, яка відноситиметься на конкретний об'єкт обліку.

Таблиця 2.4

Розподіл та співвідношення загальновиробничих витрат тваринництва, 2016 р.

№ з/п	Об'єкти калькулювання	Пряма оплата праці, грн.	Коефіцієнт розподілу	Загальновиробничі витрати за коефіцієнтом розподілу, грн.	Фактичні загальновиробничі витрати, грн.	Відхилення фактичних загальновиробничих витрати від розрахованих за часткою оплати праці, грн.
1	2	3	4	5	6	7
1	Молоко	67081	0,87853	58933	67101	8168
2	Відгодівля: -ВРХ	61060	0,87853	53643	39385	-14258
3	- свиней	25978	0,87853	22822	25988	3166
4	- овець	23930	0,87853	21023	23947	2924
5	<i>Разом</i>	<i>178049</i>	<i>X</i>	<i>156421</i>	<i>156421</i>	-

За результатами фінансово-господарської діяльності в 2016 році досліджуване підприємство отримало валові збитки з виробництва приросту великої рогатої худоби, свиней, овець та валовий прибуток із виробництва продукції молока. Порівнюючи результати розподілу загальновиробничих витрат за рекомендованою методикою та фактичним розподілом витрат на підприємстві необхідно відзначити, що необґрунтований вибір бази розподілу призвів до викривлення виробничої собівартості продукції тваринництва. Так, результатом використання на підприємстві відмінної від рекомендованої бази розподілу непрямих витрат стало зниження виробничої собівартості виробництва приросту великої рогатої худоби на 14258 грн., що склало 128,45

грн. в розрахунку на 1 ц. приросту живої маси, а також завищення суми собівартості виробництва молока, приросту свинини та овець відповідно на 8168,0, 3166,0 та 2924,0 грн.

Протягом звітного періоду не всі накладні витрати можуть бути віднесені безпосередньо на основне виробництво. Значна їх частка акумулюється на збірно-розподільчих рахунках, яким є рахунок 912 «Загальновиробничі витрати тваринництва». Враховуючи те, що рахунки непрямих витрат в кінці звітного періоду мають містити нульове сальдо, всі обороти необхідно віднести на результативні рахунки бухгалтерського обліку. В результаті закриття збірно-розподільчих рахунків виникає можливість обчислення собівартості продукції основних галузей і закриття рахунків основних виробництв в частині завершених процесів. На даному етапі розвитку економічних відносин вся ця робота в сільському господарстві може бути здійснена лише в кінці року.

## **Висновки до розділу 2**

Дослідження організаційно-методичних положень обліку виробництва та калькулювання собівартості продукції тваринництва на сільськогосподарських підприємствах дає змогу зробити такі висновки:

1. Формування системи обліку витрат на виробництво продукції тваринництва, здатної генерувати інформаційні потоки для прийняття управлінських рішень, потребує обґрунтованого підходу до визначення об'єктів обліку та калькулювання собівартості продукції, встановлення їх взаємозв'язку та взаємозалежності.

2. Враховуючи специфіку діяльності підприємств-виробників продукції тваринництва наведено номенклатуру комплексних та елементних статей витрат, яка розширює можливості аграрних формувань у формуванні облікової інформації за необхідним для потреб управління рівнем деталізації.

3. Обґрунтовано доцільність встановлення бази розподілу непрямих витрат підприємств, виходячи із результатів аналізу складу та структури накладних витрат, що дає змогу врахувати причинно-наслідковий взаємозв'язок

між непрямими витратами та об'єктами, які слугують основою їх розподілу.

4. За результатами дослідження порядку розподілу загальновиробничих витрат на сільськогосподарських підприємствах удосконалену методику їх відображення в системі рахунків бухгалтерського обліку, що дає змогу обчислити собівартість продукції основних галузей та закриття рахунків основних виробництв у частині завершених процесів.

### **РОЗДІЛ 3**

## **УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ТВАРИННИЦТВА ІЗ ЗАСТОСУВАННЯМ СУЧАСНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ТЕХНОЛОГІЙ**

### **3.1 Формування системи внутрішньої управлінської звітності за центрами відповідальності**

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що бухгалтерський облік розмежовується на фінансовий та внутрішньогосподарський (управлінський). Відповідно до зазначеного Закону внутрішньогосподарський (управлінський) облік - це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [99].

І.Б. Садовська під управлінським обліком розглядає інструмент оперативного управління, основною ціллю якого є надання повного комплексу фактичних та планових даних щодо характеристик функціонування підприємства як економічної та виробничої одиниці, включаючи відображення даних по підприємству в цілому, а також в розрізі структурних і виробничих підрозділів, центрів доходів і витрат [109]. В наведеному визначенні автор вдало підкреслює, що, серед іншого, завдання управлінського обліку полягає у відображенні інформації про господарську діяльність підприємства у розрізі центрів доходів і витрат.

За міжнародною практикою управлінського обліку центри відповідальності є адміністративною базою його впровадження, тобто сегменти

діяльності, в межах яких встановлено персональну відповідальність менеджера за виконання доведених показників [62, с. 34].

Г.О. Партин відзначає, що формування системи управління за центрами відповідальності передбачає:

- 1) визначення загальної мети діяльності підприємства та його проміжних завдань;
- 2) виділення в організаційній структурі підприємства центрів відповідальності;
- 3) розроблення бюджетів для кожного центру відповідальності;
- 4) розроблення моделі формування звітності центрів відповідальності;
- 5) оцінювання діяльності центрів на основі аналізу бюджетних і звітних даних та прийняття відповідних управлінських рішень [86, с. 172].

У вітчизняній практиці управлінського обліку виділяють чотири типи центрів відповідальності: центри витрат, центри виручки (реалізації, збуту), центри прибутку та центри інвестицій (фінансування, постачання). При цьому найбільш поширеними є центри відповідальності «Витрати», серед основних завдань яких – забезпечення раціонального формування витрат діяльності.

Систематизований перелік центрів відповідальності з урахуванням нормативно-правового регулювання діяльності юридичних осіб та методологічної основи характерних для центрів показників подано в табл. 3.1.

Розглянуті вище теоретичні засади реалізації управлінського обліку на базі створення центрів відповідальності є досить змістовними, але, на жаль, не дають чітких практичних рекомендацій щодо його впровадження в сферу сільського господарства.

Виділення на сільськогосподарських підприємствах центрів відповідальності, як зазначає Н.В. Тлущкевич, дає змогу протягом року складати за кожним з них внутрішню звітність, яка є інформаційною базою для проведення сегментарного аналізу, в основі якого лежить класифікація витрат на змінні і постійні та розрахунок маржинального доходу, який показує внесок кожного центру відповідальності у формування прибутку підприємства в цілому [125, с. 275].

Виходячи з економічної доцільності, розмежування центрів відповідальності необхідно тісно пов'язувати з обсягами грошових потоків за товарну продукцію, надходженням виручки, одержанням прибутку. Згідно дослідження Т.Г. Маренич, підрозділи, які реалізують більше 50 % валової продукції, є центрами прибутку, а менше 50 % – центрами витрат [70, с. 109].

Таблиця 3.1

Центри відповідальності вітчизняних суб'єктів господарювання

Міжнародна практика	Вітчизняна практика управлінського обліку		
	Підприємства різних форм власності	Бюджетні установи	Суб'єкти органів державного сектора – виконавці бюджетних програм
1	2	3	4
Центр затрат	Центр витрат	Центр видатків	Центр затрат
Центр інвестицій	Центр інвестицій	Центр асигнувань (для загального фонду); центр фінансування (для спеціального фонду)	Центр цільового бюджетного фінансування
Центр доходу	Центр виручки	Центр доходу	Центр продукту
Центр прибутку	Центр прибутку	Центр результатів виконання кошторису діяльності за загальним та спеціальним фондом	Центр результатів виконання кошторису бюджетної програми

В структурі сільськогосподарського підприємства доцільно виокремити два типи центрів відповідальності «Витрати» – основні та функціональні. Основні центри відповідальності «Витрати» забезпечують контроль витрат за місцями їх виникнення, наприклад, молочнотоварна ферма. У свою чергу функціональні центри відповідальності «Витрати» пов'язані з обслуговуванням та забезпеченням безперервного процесу виробництва (допоміжні виробництва, МТП). До функціональних центрів відповідальності, як правило, відносять відділ головного механіка, який є відповідальним за витрати на ремонт та обслуговування виробничого устаткування; відділ головного енергетика, який відповідає за затрати на автотранспорт, воду тощо та інші функціональні відділи, зв'язані з витрачанням виробничих ресурсів.

Центри витрат можуть існувати як відокремлені організаційно-адміністративні одиниці, а також у формі об'єднання за цільовим та функціональним призначенням виробничих ресурсів (без надання статусу

госпрозрахункової одиниці). Крім того, центри витрат можуть входити до складу інших центрів відповідальності, де необхідно визначити та виміряти стосовно даної структурної одиниці витрати. Об'єктами обліку, аналізу та контролю діяльності центру витрат є виробничі ресурси центру: технічні, технологічні, кадрові, фінансові, нематеріальні тощо.

Для сільськогосподарських підприємств, які займаються виробництвом продукції тваринництва, рекомендований перелік показників для центру відповідальності «Витрати» наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Показники діяльності для центра відповідальності «Витрати» [62]

№ з/п	Центри відповідальності	Основні показники діяльності (за даними бухгалтерського обліку)	Рахунок обліку	Критерій введення субрахунку аналітичного обліку
1	2	3	4	5
1	Витрати основного виробництва	Прямі виробничі витрати	232	За місцями виникнення та елементами витрат
		Розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати	912	
		Фактична собівартість виготовленої продукції	272	За видами (номенклатурою) продукції
2	Витрати допоміжного виробництва	Прямі виробничі витрати	232	За місцями виникнення та елементами витрат
		Розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати	912	
3	Обслуговуюче виробництво	Прямі виробничі витрати	232	За місцями виникнення та елементами витрат
		Розподілені та нерозподілені загальновиробничі витрати	912	
4	Витрати адміністративні	Адміністративні витрати	92	За елементами витрат, структурними підрозділами
5	Витрати збуту	Витрати на збут	93	За елементами, видами реалізованої продукції
6	Витрати постачання	Адміністративні витрати	92	За елементами витрат, виробничими підрозділами

Важливим завданням в діяльності центрів відповідальності «Витрати» є розподіл непрямих витрат з використанням кількісних і вартісних баз, зокрема чисельності персоналу, обсягу випуску продукції, основної заробітної плати певної категорії персоналу, фактичного часу роботи обладнання, площі приміщень, використаного робочого часу тощо.

Методична база ведення бухгалтерського обліку складається з використання первинних облікових документів, інвентаризації, оцінки, калькулювання, організації обліку, виконання розрахунків та проведення, контролю, підготовки звітності. Таким чином, створення цілісної системи

управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах передбачає активне застосування специфічного елемента регулювання ведення обліку та звітності - облікової політики [31].

Відповідно до Закону України № 966-XIV право встановлення облікової політики цілком і повністю покладається на розсуд суб'єкта господарювання. При цьому підприємство самостійно:

- розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю за господарськими операціями, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообігу й технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і регістрів аналітичного обліку;
- може виділяти на окремий баланс представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, із подальшим включенням їх показників до управлінської звітності підприємства [99].

Специфіка функціонування центрів відповідальності «Витрати» тісно пов'язана із налагодженою системою контролю витрат, за якою слідує розрахунок показника собівартості виготовленої продукції, отриманих запасів, наданих послуг.

Собівартість продукції, робіт, послуг - це синтетичний показник, який є індикатором ефективності всієї виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Керівництво підприємства постійно зацікавлене в розробці та реалізації системи заходів, спрямованих на зниження рівня виробничої собівартості продукції, оскільки вона перебуває в тісному зв'язку з прибутком, що є основним джерелом фінансування виробничо-господарської діяльності. Оптимальне співвідношення ціни та якості сільськогосподарської продукції забезпечує її конкурентні переваги на ринку продовольства та є передумовою успішного функціонування господарюючого суб'єкта.

Собівартість продукції, робіт та послуг формується в системі виробничого обліку підприємства, який охоплює два послідовних етапи: накопичення витрат та їх рознесення між об'єктами обліку витрат (рис. 3.1).



Рис. 3.1 Система виробничого обліку підприємства [26]

Організаційно-технологічні особливості виробництва, а також тривалість операційного циклу впливають на організацію виробничого обліку та калькулювання собівартості продукції. Формування ефективної системи калькулювання має базуватися на принципах, які не можуть бути довільними, оскільки вони виражають суть досліджуваного предмету через його послідовне спостереження.

В економічній літературі до основних принципів, яких необхідно дотримуватись при калькулюванні собівартості продукції, відносять:

- 1) науково-обґрунтована система класифікації витрат підприємства;
- 2) визначення об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання та калькуляційних одиниць;
- 3) вибір методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції;
- 4) вибір методу розподілу накладних витрат;
- 5) розмежування витрат між звітними періодами;
- 6) вибір способів розрахунку собівартості калькуляційної одиниці [46].

Достовірність показників, наведених у формах внутрішньогосподарської (управлінської) звітності визначається передусім якістю первинних документів з обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Бухгалтерські



документи є юридичним доказом здійснення господарської операції, підтверджують правдивість і точність облікових даних, допомагають знаходити помилки в бухгалтерських записах і економічних розрахунках.

П.Л. Сук зазначає, що у зв'язку із значним коливанням справедливої вартості та невизначеністю джерел її одержання у підприємств виникає можливість фальсифікувати облікову інформацію, що суперечить принципам і природі бухгалтерського обліку. «Одержану із виробництва готову продукцію не можна оприбутковувати за справедливою вартістю і в такій оцінці відображати на рахунках бухгалтерського обліку. Краще залишити той варіант, який передбачає оцінювання готової продукції за собівартістю», - підсумовує вчений [122, с. 132].

Схожу точку зору на питання доцільності використання справедливої оцінки в сільському господарстві відстоює Є.Ю. Попко. «Сьогодні практично всі спроби визначення справедливої вартості залишаються більш ніж відносними, а отримані таким чином бухгалтерські дані - фіктивними», - констатує автор [97].

Т.Г. Маренич зазначає, що, оскільки розвинутого біржового ринку сільськогосподарської продукції, і особливо біологічних активів, в Україні сьогодні практично не існує, визначення їх «справедливої вартості» на основі цін активного ринку є проблематичним. Як вихід із ситуації, автор пропонує використовувати як «справедливу вартість» - реальні ринкові ціни на сільськогосподарську продукцію за вирахування ПДВ і рівня збутових витрат [69, с. 55].

Прибічником протилежної точки зору щодо питання доцільності використання справедливої оцінки в сільському господарстві є С.Ф. Голов. Вчений переконує, що оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю є не лише нормативною вимогою, а й чинником інвестиційної привабливості підприємства [27].

В.М. Жук зазначає, що практика оцінки активів за «справедливою вартістю» в бухгалтерському обліку сільськогосподарських підприємств потребує значних витрат та доцільна лише для великих агропродовольчих

корпорацій, що мають вихід на IPO. «Для малого та середнього бізнесу доцільне спрощення цієї процедури шляхом прийняття відповідних нормативних документів», - підсумовує вчений [40].

Відсутність в науковому середовищі однастайності з питання доцільності використання справедливої оцінки в сільському господарстві вказує на його складність. Основна проблема оцінки за справедливою вартістю, на нашу думку, полягає у коливанні ринкової вартості на сільськогосподарську продукцію, яке є особливо вираженим в умовах нинішньої соціально-економічної ситуації.

На практиці використовуються різні види собівартості продукції, кожна з яких має визначений економічний зміст та призначення (маржинальна, повна, виробнича, кошторисна, планова та ін.). При цьому вибір виду собівартості продукції визначається метою та завданнями підрахунку витрат, інформаційними запитами менеджерів при розробці та прийнятті ними управлінських рішень.

В сільському господарстві, як відзначає П.Л. Сук, створені такі економічні взаємовідносини, які диктують необхідність визначати окремий вид собівартості продукції, яку можна назвати «ринкова собівартість». «Це обумовлено значним виробничим споживанням власної продукції та специфікою оцінки головних складових собівартості - оплати праці та матеріальних витрат», - аргументує вчений [122, с. 129].

Відомості про ринкову та виробничу собівартість необхідна керівництву підприємства для оцінки втраченої вигоди за умови внутрішнього споживання частини виготовленої продукції. У зв'язку з цим необхідним є формування інформаційної бази для вибору альтернативи з метою прийняття рішення виробником: виробляти чи купувати; продавати чи обробляти далі.

Відповідно до чинних нормативно-правових активів у сфері бухгалтерського обліку особливої уваги заслуговує показник виробничої собівартості, розрахунок якого необхідний при складанні звітності підприємства. Найбільш точний розрахунок виробничої собівартості продукції, як зазначає О. Кравчук, є одним із головних управлінських завдань

виробничого обліку, що стоять перед підприємством [56, с. 38]. Показник виробничої собівартості продукції є основою для визначення собівартості реалізованої (відвантаженої) продукції, яка відрізняється від виробничої собівартості на величину нерозподілених загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Розглянемо порядок формування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) для складання фінансової звітності - Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. № 2) відповідно до П(С)БО 16 «Витрати».

Необхідно зауважити, що з введенням у дію окремих розділів Податкового кодексу України з 01.04.2011 р., зокрема розділу III «Податок на прибуток підприємств» [94], та внесенням змін у П(С)БО 16 «Витрати» (наказом МФУ від 18.03.2011 р. № 372) [174] було передбачено визначати собівартість реалізованої продукції за двома методами на вибір (умовно назвемо їх перший - стандартний, а другий - прямих витрат (директ-костинг):

1. Стандартний метод. Відповідно до п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» [ [99] схематично формування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) наведено на рис. 3.2.

2. Метод прямих витрат. Найбільшою вадою системи з повним розподілом витрат є неможливість достовірного розподілу непрямих виробничих витрат (загальновиробничих) витрат: по-перше, між собівартістю реалізованої продукції та собівартістю запасів, по-друге, між самими об'єктами обліку.

Відповідно до пп. 11.1П(С)БО 16 «Витрати» підприємство може визначати собівартість за прямими витратами, пов'язаними з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг. Під час застосування такого підходу витрати до складу собівартості продукції (робіт, послуг) включалися із урахуванням вимог управління, а інформація про суму загальновиробничих витрат розкривалась у Звіті про фінансові результати окремою статтею [99]. Проте таке законодавче підкріплення варіативності розрахунку показника собівартості незабаром було скасоване внесенням змін до п. 138.8 ПКУ [94] і на

сьогодні аграрні підприємства для формування затвердженої статистичної звітності в обов'язковому порядку використовують стандартний метод розрахунку собівартості виготовленої продукції.

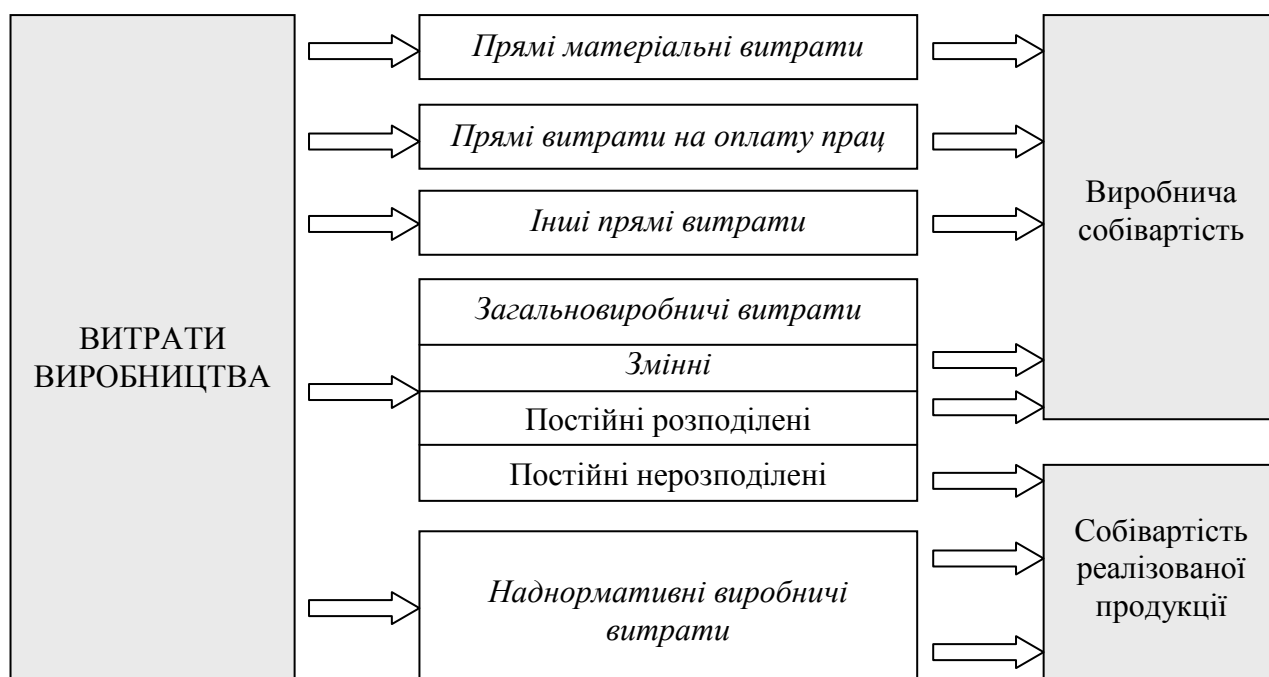


Рис. 3.2 Формування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) відповідно П(С)БО 16 «Витрати» [99]

Питання про доцільність застосування в процесі калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції системи директ-костинг на сьогодні залишається дискусійним. Так, на думку Н. Довгопол, включення до складу собівартості продукції загальновиробничих витрат стало прямим порушенням логіки статті, відповідно до якої собівартість формується з витрат, що прямо пов'язані з виробництвом продукції (виконанням робіт, наданням послуг). За твердженням автора, включення змінних накладних витрат до собівартості може бути доцільним, однак їх слід відділити від формування «чистої» (прямої) виробничої собівартості, яка не містить розрахункових викривлень. Окрім цього, таке «відділення» дає змогу розмежувати відповідальність власне виробничих, загальновиробничих і збутових центрів витрат [36, с. 48].

Польський проф. А. Яругова зазначає: «Нова система витрат отримала назву директ-костинг, що означає калькулювання за прямими витратами...

Творці розглянутої системи обліку витрат дійшли до примітивного, грубого поділу витрат на змінні, які віднесли до прямих, і постійні, ототожені з непрямыми» [137, с. 89].

Калькулювання неповних витрат, на думку Л.В. Нападовської, призводить до безсумнівних помилок через неможливість розподілу в обліку витрат на постійні та змінні. Однак, автор стверджує, що сама точна калькуляція продукції не та, яка найбільш ширше після багаторазових підрахунків включає в себе всі види затрат підприємства, а та, в яку включені лише затрати, безпосередньо зв'язані з випуском даної продукції, виконанням робіт та послуг. Важливо, що, використовуючи систему «директ-костинг» можна оперативно вивчати взаємозв'язок між обсягом виробництва та затратами [76].

Таким чином, враховуючи відношення авторитетних вчених до системи директ-костинг та необхідні структурні зміни системи управління аграрним виробництвом відзначимо, що розрахунок собівартості прямих витрат (інколи її називають маржинальною або «неповною») має право на існування з позиції формування внутрішньої управлінської звітності та являється альтернативним підходом в області ведення обліку за центрами відповідальності та прийняття зважених управлінських рішень.

В завершення огляду численних видів собівартості продукції необхідно зазначити, що підприємству для проведення ґрунтового аналізу господарської діяльності та прийняття рішення щодо доцільності виробництва додаткової одиниці продукції необхідна різнобічна інформація про структуру виробничих витрат. У зв'язку з цим виникає доцільність в розрахунку різних видів собівартості сільськогосподарської продукції, інформаційною базою якого є система бухгалтерського обліку.

Для вирішення цього завдання на сільськогосподарських підприємствах необхідно використовувати спеціально-розроблені накопичувальні управлінські форм звітності – відомості розрахунку собівартості продукції, які доцільно складати щомісяця та вести в розрізі основних центрів відповідальності. В кінці місяця керівники центрів відповідальності зобов'язані здавати відомість

розрахунку собівартості за видами продукції до центральної бухгалтерії, де бухгалтер на основі отриманих даних формує зведену місячну чи річну форму управлінської звітності «Відомість розрахунку собівартості продукції тваринництва».

Правильна інтерпретація показників собівартості продукції забезпечує ефективне управління витратами на різних етапах виробничого процесу, а запропоновані первинні документи та зведені регістри обліку є основою для формування управлінської звітності. «Правильна й достовірна управлінська звітність забезпечується лише в тому випадку, коли всі її форми складені на основі даних бухгалтерського обліку, тобто первинних документів», - констатують вчені [109].

Сільськогосподарським підприємствам, які займаються виробництвом тваринницької продукції, необхідно формувати систему управлінської звітності, на підставі якої можна оцінити не тільки наявні виробничі досягнення, але й окреслити перспективні напрями виробничо-господарської діяльності, зокрема приймати управлінські рішення щодо скорочення або збільшення обсягів виробництва, розширення номенклатури продукції, коригування виробничої програми та ін.

З метою забезпечення ефективності системи управління витратами на виробництво продукції тваринництва необхідно формувати управлінську звітність, яка, за твердженням А.В. Погосової, має містити такі елементи: назва звіту, назва підприємства та центру відповідальності, група тварин і вид продукції, статті витрат, запланований рівень витрат, фактичний рівень витрат, відхилення, періодичність відхилення, зміст відхилення та примітки [93, с. 117].

Сформована за центрами відповідальності управлінська звітність створює передумови для організації повного управлінського циклу за алгоритмом: аналіз даних попередніх звітних періодів або ресурсного потенціалу підприємства, розробка планових (прогнозних) показників, облік фактичних результатів діяльності, контроль відхилень. За даними показників управлінської звітності забезпечується координація центрів відповідальності та структурних підрозділів підприємства, узагальнення прогнозної, облікової та аналітичної

інформації.

Для формування управлінської звітності щодо витрат на виробництво продукції тваринництва характерні також негативні моменти. Так, застосування у багатьох сільськогосподарських підприємствах власних довільних форм облікових реєстрів, якими і є управлінські звітні форми, як правило, призводить лише до зайвих витрат робочого часу на їх заповнення внаслідок додаткових рутинних вибірок потрібних даних з непристосованих для цього документів, помилок і затягування термінів подання звітності. Тому, як стверджує І.Б. Садовська, стає очевидною потреба в розробці єдиних галузевих форм внутрішньої управлінської звітності з метою посилення ролі обліку в системі управління сільськогосподарською діяльністю [109].

Підсумовуючи вищенаведене відзначимо, що управлінська звітність за центрами відповідальності є узагальнюючим інструментом інформаційного забезпечення управління витратами сільськогосподарських підприємств. Водночас формування управлінської звітності про витрати на виробництво продукції є досить трудомістким процесом, який потребує від бухгалтерів-практиків значних зусиль, енергії та часу. Тому з метою забезпечення оперативності та точності обліково-інформаційного забезпечення необхідно використовувати в обліковому процесі автоматизовані системи обробки даних, що сприятиме ефективному управлінню виробничими процесами підприємства, поліпшенню документування витрат виробництва, оптимізації процесу складання управлінської звітності.

### **3.2 Вирішення управлінських задач на основі застосування сучасних інформаційних технологій зі створенням АРМ бухгалтера**

Формування якісного обліково-інформаційного забезпечення, як стверджує М.С. Пушкар, потребує дослідження взаємодії різних економічних наук - бухгалтерського обліку, кібернетики, інформатики, менеджменту, оскільки окремі дослідження не можуть вирішувати проблему формування інформаційних ресурсів і лише міждисциплінарний підхід може дати відповідь

на питання, в якому напрямі треба розвивати систему обліку [108, с. 355-363].

Одним із основних шляхів переходу облікової системи підприємства на якісно вищий рівень облікового відображення господарських операцій є автоматизація бухгалтерського обліку на основі створення автоматизованих робочих місць (АРМ) бухгалтерів з використанням сучасних інформаційних технологій. Це обумовлює необхідність застосування пакетів прикладних програм з автоматизації бухгалтерського обліку, використання яких підвищує оперативність обробки облікових даних.

Створення АРМ бухгалтерів здійснюється з метою автоматизації процесу обробки облікової інформації, зниження рівня трудомісткості роботи облікового персоналу та підвищення точності й оперативності формування вихідної обліково-аналітичної інформації. Ця система є складовою автоматизованої системи управління підприємством, інструментом для обробки облікових даних з метою формування звітності та підготовки інформації менеджерам для прийняття управлінських рішень.

С.В. Коваль стверджує, що використання АРМ бухгалтерів покращить оперативність та ефективність управлінського обліку, буде сприяти скороченню часу обробки економічної інформації та доведення результатів обліково-аналітичної роботи до керівництва підприємства у найкоротші терміни [53, с. 162].

Кількість АРМ визначається організаційною структурою підприємства, обсягами автоматизації обліково-аналітичних та контрольних процесів, а також фінансовими можливостями господарюючого суб'єкта. Враховуючи місце АРМ бухгалтерів в обліковій системі сільськогосподарського підприємства доцільно виділити такі їх рівні: АРМ у підрозділах підприємства (первинний облік); АРМ у бухгалтерії (ділянки обліку); АРМ головного бухгалтера (зведений облік); АРМ управлінців (функції обробки та аналізу даних без права зміни бухгалтерської інформації).

На завершальній стадії створення автоматизованої системи обробки облікових даних необхідно встановити інформаційно-комунікаційні зв'язки між особами, відповідальними за формування обліково-інформаційної бази та



працівниками, які приймають управлінські рішення. Це дасть змогу значно підвищити оперативність обміну інформацією між різними структурними підрозділами підприємства та забезпечить ефективний контроль за фінансовими операціями та господарськими процесами.

Таким чином, під АРМ бухгалтера необхідно розуміти робоче місце, яке обладнане обчислювальною технікою та інструментальними засобами (технічне, інформаційне, програмне та технологічне забезпечення).

Основними перевагами від впровадження в практику автоматизованих систем обробки облікових даних є:

1) наскрізне та своєчасне оперативно-виробниче планування та облік господарської діяльності, що дає змогу на 20-30 % знизити витрати безпосередньо у виробничих підрозділах;

2) уникнення необлікованих нестач матеріальних цінностей на 3-5 %;

3) зниження необґрунтованості видачі запасів у виробничі підрозділи на 10-15 %;

4) зниження виробничої та повної собівартості продукції за рахунок скорочення загальновиробничих та загальногосподарських витрат (на 3-5 %) [53, с 162].

Крім того, автоматизація бухгалтерського обліку витрат підприємства, як зазначає В.М. Пархоменко, дає можливість:

1) формувати планові та фактичні калькуляції в розрізі аналітичних ознак на будь-яку дату поточного місяця;

2) використовуючи розширені можливості аналітичного обліку, будувати багаторівневі розрізи статей витрат, необхідних для управління, а також ведення обліку витрат за центрами відповідальності в розрізі конкретних видів продукції, що виготовляється [88, с. 274].

Впровадження автоматизованої системи обліку витрат на підприємствах вчені пропонують здійснювати за такими етапами:

1) вивчення особливостей організації виробничого процесу конкретного підприємства та аналіз його інформаційних потоків;

2) створення проекту автоматизованої облікової системи;

- 3) розроблення програмного й технічного забезпечення системи;
- 4) налаштування створеної системи та її обслуговування [45, с. 141].

Одним із головних управлінських елементів та обов'язкових умов комплексної автоматизації обліку є наявність вдалого програмного забезпечення для реєстрації та обробки бухгалтерських даних, що виступає об'єктом аналізу в подальшій частині дисертаційної роботи.

В основі створення системи бухгалтерського обліку з використанням автоматизованих обчислювальних механізмів та прикладних програм мають бути покладені такі принципи:

- автоматизоване оброблення облікових даних у реальному часі безпосередньо на робочих місцях бухгалтерів;
- взаємодія бухгалтера з інформаційною системою в діалоговому режимі;
- організація первинних документів на носіях, що читаються машиною;
- організація реєстрів аналітичного та синтетичного обліку у пам'яті комп'ютера, формування і видача результатної інформації в режимі запиту та необхідному для бухгалтера обсязі.

Проблема створення та впровадження облікових інформаційних систем на вітчизняних підприємствах залишається однією з найскладніших, особливо це стосується сільськогосподарських підприємств, бухгалтерський облік на яких часто неавтоматизований взагалі або автоматизовані окремі ділянки облікової роботи.

В процесі вибору програмного продукту для автоматизації облікової роботи необхідно врахувати масштаби діяльності підприємства, специфіку його виробничо-господарської діяльності та ознайомитись із основними функціональними можливостями програми з автоматизації обліку.

Економічна ефективність інформаційних систем обліку досягається в керуючій системі управління суб'єктів господарювання за рахунок зменшення трудових витрат на ведення обліку як функції управління - прямий ефект та в керованій - за рахунок економічних наслідків виконання рішень, прийнятих завдяки використанню відповідної облікової інформації - непрямий ефект.

Основні галузеві функціональні можливості програми «1С: Бухгалтерія

сільськогосподарського підприємства для України» у повному обсязі враховують ведення виробничого обліку продукції галузей рослинництва та тваринництва (тварини враховуються у вартісній оцінці, головах та в живій вазі). У бухгалтера є можливість відображати в інформаційній системі всі господарські операції, починаючи від приплоду і закінчуючи забоєм тварин.

Автоматизація оперативного виробничого обліку виконаних сільськогосподарських робіт та наданих послуг дозволяє проводити аналіз: по підприємству в цілому; по структурних підрозділах; по фермах; за групами тварин; індивідуальний облік по кожній тварині; по культурі; по виду робіт на всіх полях і різними роботами на кожному полі; за обсягами робіт кожного механізатора; за обсягами робіт, виконаних на кожній одиниці техніки; по заправках палива і масла на кожній одиниці техніки; за видами ремонтних робіт кожного механізатора на кожній одиниці техніки; по роботах, виконаних сторонніми організаціями в розрізі сільгоспагрегатів.

Управлінський облік ведеться за даними, зафіксованими в документах, але при цьому не залежить від способів і самого факту ведення регламентованого обліку. Факт здійснення операцій вводиться один раз з подальшим відображенням в управлінському і регламентованому обліку [138]. В результаті керівництво підприємства отримує можливість своєчасно контролювати хід процесів виробництва та реалізації продукції тваринництва, оперативно вносити необхідні корективи.

Розглянемо порядок застосування комп'ютеризованої системи обробки даних до особливостей діяльності сільськогосподарських підприємств та створення електронної бази господарських операцій з обліку виробництва продукції тваринництва в середовищі конфігурації «1:С Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» на прикладі підприємства, основним видом діяльності якого є виробництво та реалізація продукції рослинництва та тваринництва.

Бухгалтерський відділ підприємства включає 3,5 штатних одиниці: головний бухгалтер – 1 ставка, бухгалтер – 2 ставки, касир – 0,5 ставки, що дозволяє віднести його до середніх за розміром бухгалтерії підприємств.

Для реєстрації фактів господарського життя та відображення їх в системі обліку на господарстві використовується журнально-ордерна форму обліку та частково автоматизована система обробки облікових документів. Бухгалтерія приймає первинні та зведені бухгалтерські документи, потім оператор ЕОМ набирає в спеціальній програмі бухгалтерські проводки згідно зведених даних у бухгалтерських довідках, формує оборотно-сальдові та сальдові відомості за рахунками. Бухгалтерія підприємства в достатній оснащена технічними засобами, але наявне програмне забезпечення не відповідає вимогам сьогодення, потребує заміни та реорганізації облікової роботи із застосування сучасного спеціалізованого програмного забезпечення. Таким чином, для досліджуваного підприємства є доцільним впровадження в бухгалтерську практику комп'ютеризованої системи обробки облікових даних із встановленням програмного продукту «1С:Бухгалтерія 8.2» та використанням на його основі спеціалізованої конфігурації «1:С Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України».

Оскільки автоматизація обліку впроваджується в основному на діючому підприємстві, то кращу дату початку обліку, ніж 1 січня, обрати важко. По-перше, це дасть змогу формувати баланс за будь-який період цього року; по-друге, спростить введення залишків на дату балансу.

Ведення обліку з початку календарного періоду потребує попереднього заповнення констант, довідників та формування вхідних залишків за балансовими рахунками. Для самостійного освоєння конфігурації спеціально створений помічник – «Швидке освоєння 1С: Бухгалтерія 8.2 сільськогосподарського підприємства для України», вікно якого автоматично відкривається при першому запуску програми. Це довідкова система, інформація в якій структурована за ділянками обліку. Тут можна ознайомитися з основними об'єктами обліку, початком ведення обліку, послідовністю введення інформації в інформаційну базу, способами аналізу наявної облікової інформації (рис. 3.3).

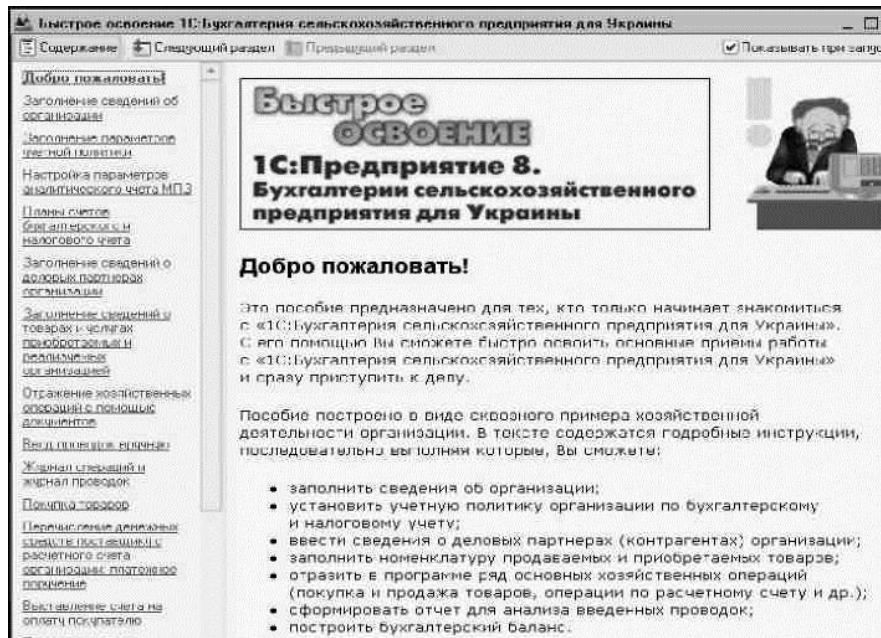


Рис. 3.3. Діалогове вікно Помічника «Швидке освоєння 1С: Бухгалтерія 8.2 сільськогосподарського підприємства для України»

Помічник зручний тим, що дає змогу не тільки ознайомитись з необхідною інформацією, а й перейти безпосередньо до виконання описаних дій подвійним натисненням на піктограму, розташовану в межах кожного розділу.

В завершення ознайомлення з довідковою системою конфігурації розпочинається заповнення констант програми. У програмах системи «1С:Підприємство» в константах зберігається загальна інформація про підприємство, яка рідко змінюється. Зокрема, саме в константах містяться такі відомості про облікову політику підприємства як використання 8-го і 9-го класів рахунків витрат, відомості про обраний підприємством метод списання запасів, обліку та розподілу витрат тощо.

Наступним етапом формування інформаційної облікової бази підприємства виступає заповнення довідників, які призначені для зберігання умовно-постійних даних, збереження списків, інформації про об'єкти аналітичного обліку (субконто), що використовуються в процесі заповнення первинних документів. Використання довідників дає змогу виключити невідповідність під час заповнення реквізитів документів або інших довідників.

Довідники можна поступово заповнювати під час внесення вхідних

залишків. В свою чергу, довідники, елементи яких використовуються як значення для інших довідників (валюти, види діяльності, рахунки організації, співробітники) та довідники, структуру яких треба продумати для організації багаторівневого аналітичного обліку (необоротні активи, контрагенти, місця зберігання) доцільно заповнити заздалегідь.

В спеціалізованій конфігурації «1С: Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» включено 128 довідників меню Операції/Довідники (рис. 3.4).

Спочатку заповнюються довідники, які містять довідково-сталу інформацію про підприємство. Для цього можна скористатися вкладкою меню «Підприємство», яка включає перелік довідників.

Для підприємств аграрного спрямування, в першу чергу, потрібно виважено підійти до налагодження автоматизації обліку процесів основного виду діяльності. В нашому випадку саме виробництва продукції тваринництва.

Перелік груп тварин підприємства наводиться в довіднику «Біологічні активи». Довідник використовується як для заповнення документів, так і для ведення аналітичного обліку за бухгалтерськими рахунками 16 «Довгострокові біологічні активи» і 21 «Поточні біологічні активи».

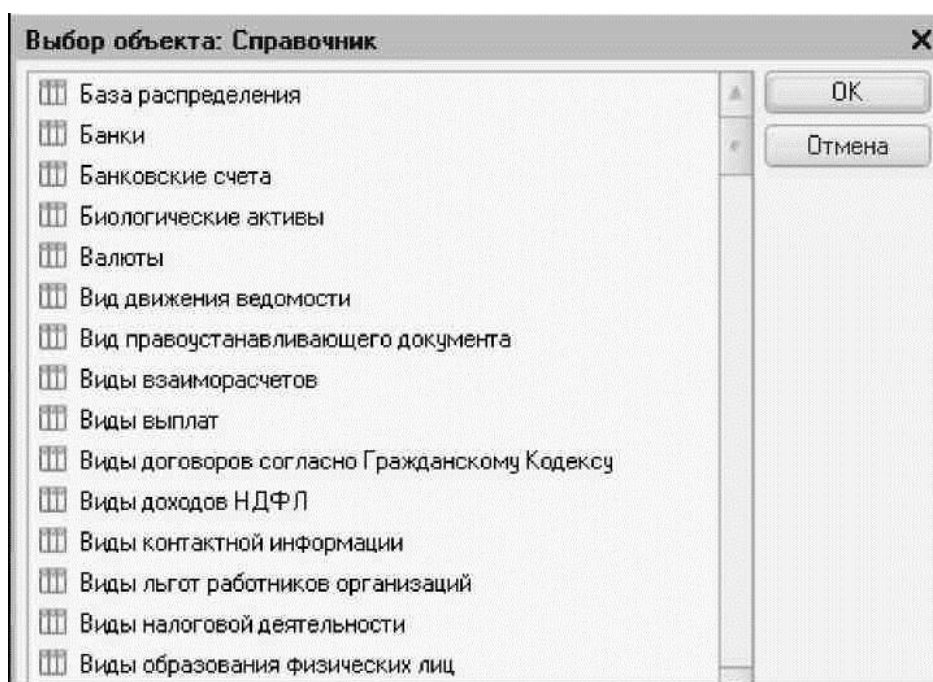


Рис. 3.4. Вікно вибору довідників конфігурації «1С: Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України»

Для зручності пошуку інформації, а також розширеної аналітики у звітах, довідник є багаторівневим, тобто тварин в ньому можна об'єднувати в довільні групи та підгрупи. Для кожного елемента довідника необхідно заповнити форму, де зазначається найменування групи, інвентарний номер, рахунок обліку, вид ПДВ при реалізації, базову одиницю виміру – це одиниця виміру, в якій ведеться облік ваги (кг, ц)

Після заповнення довідників необхідно ввести вхідні залишки за даними синтетичного та аналітичного обліку в розрізі рахунків та субрахунків. Для цього потрібно скористатися командою меню Підприємство/Введення початкових залишків, призначеної для введення всіх вхідних залишків в програму для всіх типів організацій і всіх систем оподаткування. У вікні форми необхідно вказати організацію, за якою вводяться початкові залишки, а також дату введення початкових залишків. За кожним рахунком вводяться суми початкових залишків (за дебетом та кредитом). Після введення нових даних ця інформація автоматично оновлюється. Для більш детального аналізу можна сформувати оборотно-сальдову відомість за рахунком або картку рахунка.

Для введення залишків за рахунком слід виділити рахунок, за яким вводяться початкові залишки, і натиснути на кнопку «Ввести залишки по рахунку». Після цього відкривається документ «Введення початкових залишків», у правій частині якого розміщена коротка інформація з описом загальних принципів роботи при введенні залишків за відповідним розділом обліку.

Після завершення внесення початкових даних про підприємство маємо змогу повноцінно використовувати можливості програми та розпочати відображення господарських операцій в діалоговому режимі програми «1С».

Виходячи із поставлених завдань дисертаційного дослідження, розглянемо переваги від впровадження та використання спеціалізованої програми з автоматизації ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах, які займаються виробництвом та реалізацією продукції тваринництва.

В програмному середовищі «1С» облік тварин ведеться як в сумарному,

так і в кількісному виразі. Кількісний облік тварин ведеться в двох вимірниках: кількість голів (гол.) та жива вага (кг). У бухгалтерських проводках вказується вага тварини та її вартість за обліковими цінами. Для зберігання інформації про кількість голів використовується позабалансовий рахунок «Облік тварин».

У процесі вирощування молодняка та тварин на відгодівлі в стаді постійно відбуваються зміни. Кількість тварин збільшується як за рахунок приплоду від власного маточного поголів'я, так і в результаті придбання племінного молодняка та молодняка тварин. Обсяг поголів'я на відгодівлі також розширюється внаслідок постановки на відгодівлю тварин, вибракуваних з основного стада. У стаді постійно відбувається переміщення молодняка з однієї вікової групи в іншу, збільшення живої маси та вартості тварин тощо. Для фіксації всіх виробничих процесів тваринництва в програмі існує ряд спеціальних документів вкладки «Біологічні активи».

Розглянемо особливості діалогового режиму для роботи з документами на прикладі стандартних виробничих операцій, які мали місце в господарській діяльності підприємства протягом грудня 2016 року.

Для відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з придбанням тварин в даній конфігурації передбачено документ «Придбання біологічних активів» з видом операції «Купівля тварин». Заповнення даних екранної форми документа починається з реквізитів «Контрагент», «Склад» та «Договір». В табличній частині вибирається вид тварини, яка оприбутковується, вказується кількість голів, вага, ціна придбання та рахунок обліку біологічних активів.

В результаті проведення документа сформовані бухгалтерські проведення, які можна проглянути за допомогою кнопки «Дт/Кт» панелі інструментів (рис. 3.5).



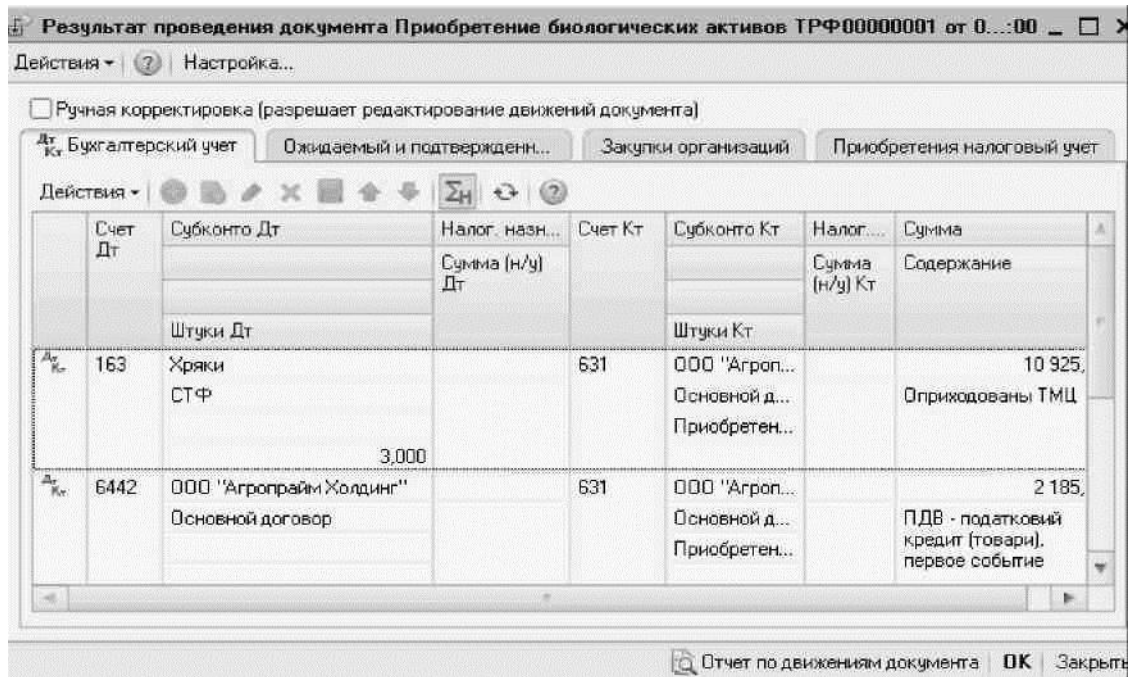


Рис. 3.5. Результат проведения документа «Придбання біологічних активів»

Важливою перевагою застосування комп'ютеризованого обліку є можливість на основі уже проведеного вивіреного документа автоматично сформувати цілий ланцюжок необхідної супутньої документації. Наприклад, на підставі документа «Придбання біологічних активів» за допомогою команди контекстного меню «На основі» можна створити наступні документи (рис. 3.6):



Рис. 3.6. Набір документів, які можна сформувати на підставі «Придбання біологічних активів»

В сучасних умовах господарювання підприємства прагнуть працювати на умовах передоплати. У зв'язку з цим програмним продуктом передбачено формування документа «Рахунок на оплату поставальника біологічних

активів», який також може виконувати роль документом-підстави для формування документа «Придбання біологічних активів» та призначений для відображення операції акцепту рахунка постачальника. Рахунок не відображає рух біологічних активів та бухгалтерських проводок.

Для облікового відображення господарської операції, пов'язаної з реалізацією біологічних активів, в даній конфігурації інформаційної системи призначено документи «Реалізація біологічних активів» та «Відомість реалізації тварин».

Документ «Реалізація біологічних активів» передбачає два види операцій з тваринами: «продаж, комісія» і «в переробку». При проведенні документа автоматично формуються бухгалтерські проводки, які залежать від виду тварини, виду торгівлі та позиціонування видаткової накладної в ланцюзі взаєморозрахунків з контрагентом. При цьому, якщо в конфігурації включений режим автоматичного виокремлення та погашення виданих і отриманих авансів, то при проведенні документа буде сформована проводка з відображенням взаємозаліку розрахунків.

Для реалізації біологічних активів тваринництва групі внутрішніх покупців (у рахунок зарплати, в рахунок паю, фізичним особам) передбачено документ «Реалізація тварин за відомістю».

Документ побудований таким чином, що групі ідентичних покупців може видаватися один біологічний актив тваринництва. Для отримання коректних проведення з ПДВ та формування єдиної податкової накладної на весь список покупців у верхній частині документа необхідно заповнити реквізити «Контрагент» і «Договір», який їх буде узагальнювати.

За результатами проведення документа формуються проводки з реалізації біологічних активів досліджуваного підприємства, які можна переглянути та вивірити на вкладці «Додатково».

Відображення операції з повернення раніше реалізованих тварин покупцем в середовищі програми здійснюється через формування документа «Повернення біологічних активів від покупця». У табличній частині документа вказується інформація про біологічні активи, які повернув покупець, та

документ, який засвідчує факт реалізації. Якщо документ реалізації вибраний, то собівартість товару, що повертається, буде відновлена за операцією з його реалізації. Крім того, в табличній частині документа «Повернення біологічних активів від покупця» необхідно вказати кількість голів повернених тварин, вагу, відпускну ціну, суму.

Документ «Повернення біологічних активів від покупців» зручно складати на підставі документа «Реалізація біологічних активів», в якому відображається відвантаження біологічних активів покупцеві. У цьому випадку специфікація документа заповниться автоматично, необхідно лише видалити непотрібні рядки, щоб залишилися тільки ті тварини, від яких відмовився покупець, і правильно встановити їх кількість та вагу.

Для обліку внутрішньогосподарського руху біологічних активів використовується документ «Переміщення тварин». У документі передбачено кілька видів операцій. Залежно від встановленого виду операції за допомогою цього документа відображається внутрішньогосподарське переміщення біологічних активів, введення їх в основне стадо, вибракування з основного стада, переведення з групи в групу, постановка на вирощування (рис. 3.7).

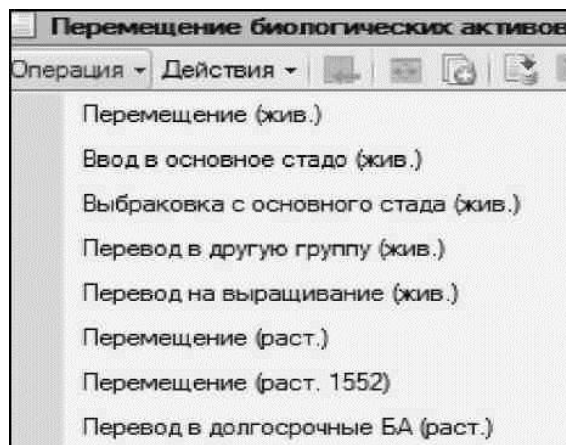


Рис. 7. Види операцій документа «Переміщення тварин» Джерело: отримано автором в середовищі програми «1С: Бухгалтерія»

При відображенні операції з переміщення біологічних активів у табличній частині документа необхідно вказати відділ, за яким раніше рахувалися тварини, та відділ, в який переміщаються, кількість голів і вагу тварин. Забій тварин відображається в інформаційній системі документом «Забій».

На вкладці «Переробка» наводяться відомості про те, що списується (склад, біологічні активи, вага, голови). Ціна та сума розраховуються автоматично після проведення документа. В табличній частині вказується аналітика по переробці тварин. Список продукції, отриманої в процесі переробці, зазначається на вкладці «Випуск продукції». Документ «Забій» має друковану форму «Акт списання в переробку».

Для обліку вибуття тварин внаслідок загибелі в конфігурації пропонується використовувати документ «Списання біологічних активів», у якому вказується склад, біологічний актив, вага, голови. Ціна та сума розраховуються автоматично. У табличній частині документа необхідно також вказати рахунок і вид витрат для списання загиблих тварин. При проведенні документ формує відповідні проводки (Дебет 23, 94 Кредит 21).

Для оприбуткування приросту ваги тварин у конфігурації «Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» передбачено документ «Приплід та приріст». Для відображення приросту ваги тварин потрібно вибрати вид операції «Приріст».

Заповнення реквізитів екранної форми документа починається із графі «Склад», далі в графі «Група» з довідника «Біологічні активи» необхідно вибрати необхідну групу тварин. У табличній частині документа вказуються біологічні активи, за якими отримано приріст ваги та кількість приросту. У реквізитах «Рахунок затрат» на закладці «Додатково» необхідно вказати рахунок витрат, а також відповідні субконто. Документ «Приплід та приріст» має друковану форму «Оприбуткування приросту ваги».

Приплід молодняку відображається в інформаційній системі оформленням документа «Приплід та приріст», який заповнюється за аналогією з попереднім. Відмінність полягає лише в необхідності зазначення кількості оприбуткованих голів. Для створення цього документа потрібно вибрати вид операції «Приплід».

Облік надою молока з урахуванням якісних показників у розрізі працівників організації та місць зберігання, а також визначення сорту молока залежно від показників якості здійснюється з використанням документа

«Реєстрація надою молока», який містить три вкладки: «Основна», «Показники продукції» та «Додатково».

Особливу увагу в процесі заповнення табличної частини документа «Реєстрація надою молока» звертає на себе вкладка «Показники продукції», де відображаються якісні характеристики молока, на основі яких в документі автоматично визначається сортність молока.

Документ «Реєстрація надою молока» відображає рух сільськогосподарської продукції по реєстру «Надої молока (ІНАГРО)», однак бухгалтерські проводки не формує.

Відповідно до п. 10 П(С)БО 30 [96] та п. 5.1 Методичних рекомендацій № 1315 [100] у фінансовій звітності на дату балансу біологічні активи повинні відображатися за справедливою вартістю. У зв'язку з цим на кожен звітну дату необхідно проводити коригування облікової оцінки через порівняння балансової та справедливої вартості. Для цього в конфігурації призначений документ «Акт переоцінки біологічних активів».

Для проведення документа «Акт переоцінки біологічних активів» необхідно внести такі дані: організація, група тварин, справедлива ціна одиниці живої ваги. За допомогою кнопки «Заповнити» в табличну частину заноситься інформація про тварини, які увійшли у вказану групу. Кнопкою «Встановити» для всіх біологічних активів встановлюється справедлива ціна одиниці живої ваги, проводиться перерахунок собівартості та відображається результат переоцінки. На закладці «Додатково» зазначаються рахунки доходів і витрат, на яких відображаються результати переоцінки. Документ «Акт переоцінки біологічних активів» має друковану форму «Акт переоцінки біологічних активів тваринництва».

Бухгалтерські проводки, що записуються за результатами проведеного коригування справедливої вартості, зручно вводити також за допомогою шаблонів типових операцій. Для створення таких шаблонів призначено вікно «Типові операції» в меню «Операції», де необхідно зазначити чотири позиції: «Визнання доходів поточних біологічних активів», «Визнання доходів довгострокових біологічних активів», «Визнання витрат поточних біологічних

активів» і «Визнання витрат довгострокових біологічних активів». У відкритій формі на закладці «Операція» вводиться найменування, наприклад, «Визнання доходів поточних біологічних активів». На закладці «Бухгалтерський та податковий облік» за рахунком 710 проставляється субконто «Інші доходи», за рахунком 940 – «Інші витрати господарської діяльності». При введенні проводок необхідно звернути увагу на те, що за рахунками 710 і 940 потрібно зазначити податкове призначення «Господарська діяльність» (рис. 3.8).

Підводячи підсумки господарської діяльності за поточний місяць, обліковець обов'язково повинен відобразити інформацію про кількість кормоднів годівлі та утримання тварин. Для цього необхідно скористатися документом «Розрахунок кормоднів».

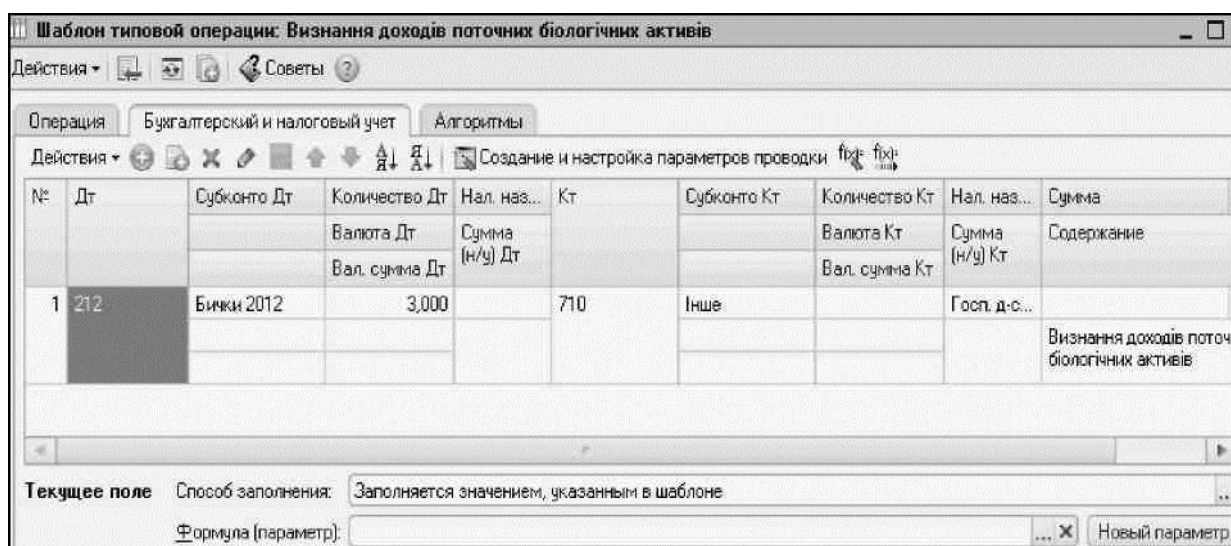


Рис. 3.8. Шаблон типової операції «Визнання доходів поточних біологічних активів»

Заповнення документа обов'язково розпочинається із встановлення періоду, за який будуть розраховані кормодні. Після цього за допомогою кнопки «Розрахувати» система автоматично виведе всі види біологічних активів тваринництва підприємства з розрахованими кормоднями. Якщо деякі показники не збігаються із звітом завідувача ферми, інформаційною системою передбачено можливість виправлення в ручному режимі.

Суттєві функціональні переваги для бухгалтера має практичне застосування конфігурації «1:С Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» при відображенні виробничих витрат та

калькулюванні собівартості продукції тваринництва.

В процесі здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства несуть матеріальні та нематеріальні витрати, які за своїм змістом можуть бути прямими та непрямими. В «1СБухгалтерія 8.2» для обліку матеріальних і нематеріальних витрат використовуються різні первинні документи. При списанні сировини та матеріалів на виробництво продукції тваринництва (дебет субрахунка 232 «Тваринництво») використовують документи «Вимога-накладна» або «Звіт виробництва за зміну» (меню Виробництво / Вимога-накладна). Вибір документа для відображення понесених підприємством виробничих витрат залежить від обраної облікової політики. Якщо облік витрачання сировини та матеріалів ведеться за кожним об'єктом готової продукції, то використовується документ «Звіт виробництва за зміну», якщо сировина та матеріали списуються сукупно на кілька видів продукції - документ «Вимога-накладна».

Документ «Вимога-накладна» засвідчує факт понесення підприємством прямих і непрямих витрат залежно від зазначених параметрів обліку:

а) якщо матеріали та сировина списуються на потреби основного виробництва (субрахунок 232 «Тваринництво») та різні номенклатурні групи, в шапці документа слід поставити прапорець навпроти опції «Рахунок витрат на закладці «Матеріали»;

б) при списанні матеріалів на загальногосподарські та інші потреби, прямо не пов'язані з виробництвом тваринницької продукції (рахунки 91, 92, 93), рахунок витрат і аналітика по ньому, а також податкове призначення витрат вказуються на закладці «Рахунки обліку витрат».

За умови, коли матеріали були придбані з одним податковим значенням ПДВ, а потрібно списати їх на виробництво продукції або надання послуги з іншим, необхідно виконати наступну послідовність дій:

1) за допомогою документа «Зміна податкового призначення запасів» змінити цільове призначення запасів;

2) передачу матеріалів на виробництво оформити документом «Вимога-

накладна».

Якщо на підприємстві списання матеріалів відбувається одночасно з оприбуткуванням готової продукції, то ця операція відображається документом «Звіт виробництва за зміну». Для цього в шапці документа потрібно поставити прапорець навпроти опції «Списувати матеріали».

В документі «Звіт виробництва за зміну» відображається оприбуткування продукції тваринництва проводкою: Дебет 272 «Продукція тваринництва» - Кредит 232 «Тваринництво». Підставою для автоматичного створення та заповнення документа «Звіт виробництва за зміну» є первинний документ «Реєстрація надою молока».

Накопичення нематеріальних витрат протягом звітного періоду відображається у спеціалізованій конфігурації за допомогою документів всіх підсистем обліку таким чином:

- витрати, пов'язані з послугами, отриманими від контрагентів, відображаються документом «Надходження товарів і послуг»;
- витрати з оплати праці відображаються документом «Нарахування зарплати працівникам організацій»;
- нарахування амортизації необоротних активів оформлюється документом «Закриття місяця»;
- інші витрати, пов'язані з використанням необоротних та малоцінних активів, відображаються за допомогою документів відповідних підсистем.

На кінець звітного періоду в інформаційній системі за допомогою документа «Закриття місяця» (Операції / Регламентовані операції / Закриття місяця) здійснюють рознесення розподілених загальновиробничих витрат тваринництва на субрахунок 232 «Тваринництво» та списують суми за субрахунком 232 «Тваринництво» на рахунок 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

Необхідно зазначити, що перед проведенням документа «Закриття місяця» потрібно обов'язково сформувати документ «Установка порядку підрозділів для закриття рахунків», який визначає порядок розподілу загальновиробничих витрат між об'єктами обліку.



На практиці виникають ситуації, коли на кінець звітної періоду, не всі витрати по субрахунку 232 «Тваринництво» можуть бути віднесені в дебет субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції». Невизнана частина витрат може бути відображена в документі «Інвентаризація незавершеного виробництва». В такому випадку документ «Закриття місяця» розраховуватиме виробничу собівартість готової продукції згідно невикористаної частини витрат, що прямим чином відобразиться на сумі прибутку від реалізації готової продукції.

В кінці періоду для приведення планової собівартості виробленої продукції до фактичної в документі «Закриття місяця» необхідно вибрати опцію «Розрахунок і коригування собівартості продукції (послуг)». При цьому, якщо метод оцінки вибуття матеріально-виробничих запасів обраний не ФІФО (вікно «Облікова політика» з меню «Підприємство» по закладці «Бухгалтерський і податковий облік»), а «За середньою», то крім цієї опції необхідно включити «Коригування фактичної вартості номенклатури».

Принцип визначення собівартості реалізованих виробничих послуг мало чим відрізняється від визначення собівартості реалізованої готової продукції. Собівартість реалізації відображається за дебетом рахунка 903 «Собівартість реалізованої робіт і послуг» і визначається при реалізації послуг документом «Акт про надання виробничих послуг». Далі аналогічно документу «Закриття місяця» калькулюється собівартість виробничих послуг.

Систематизований перелік документів та бухгалтерських проводок, які формуються в інформаційному середовищі конфігурації «1:С Бухгалтерія сільськогосподарського підприємства для України» та передбачають визначення виробничої собівартості продукції та послуг в галузі тваринництва, подано на рис. 3.9.

В завершення характеристики спеціалізованого програмного продукту для автоматизації ведення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах України відзначимо, що розглянута конфігурація надає:

- 1) керівництву підприємства та управлінцям широкі можливості для аналізу, планування і гнучкого управління ресурсами підприємства;

2) керівникам підрозділів, менеджерам і співробітникам, що безпосередньо займаються виробничою, збутовою, постачальницькою та іншою діяльністю, пов'язаною із забезпеченням безперервності процесу виробництва, інструменти, що дають змогу підвищити ефективність щоденної роботи в межах своїх напрямків;

3) працівникам облікових служб підприємства - засоби для автоматизованого ведення обліку в повній відповідності до вимог чинного законодавства.

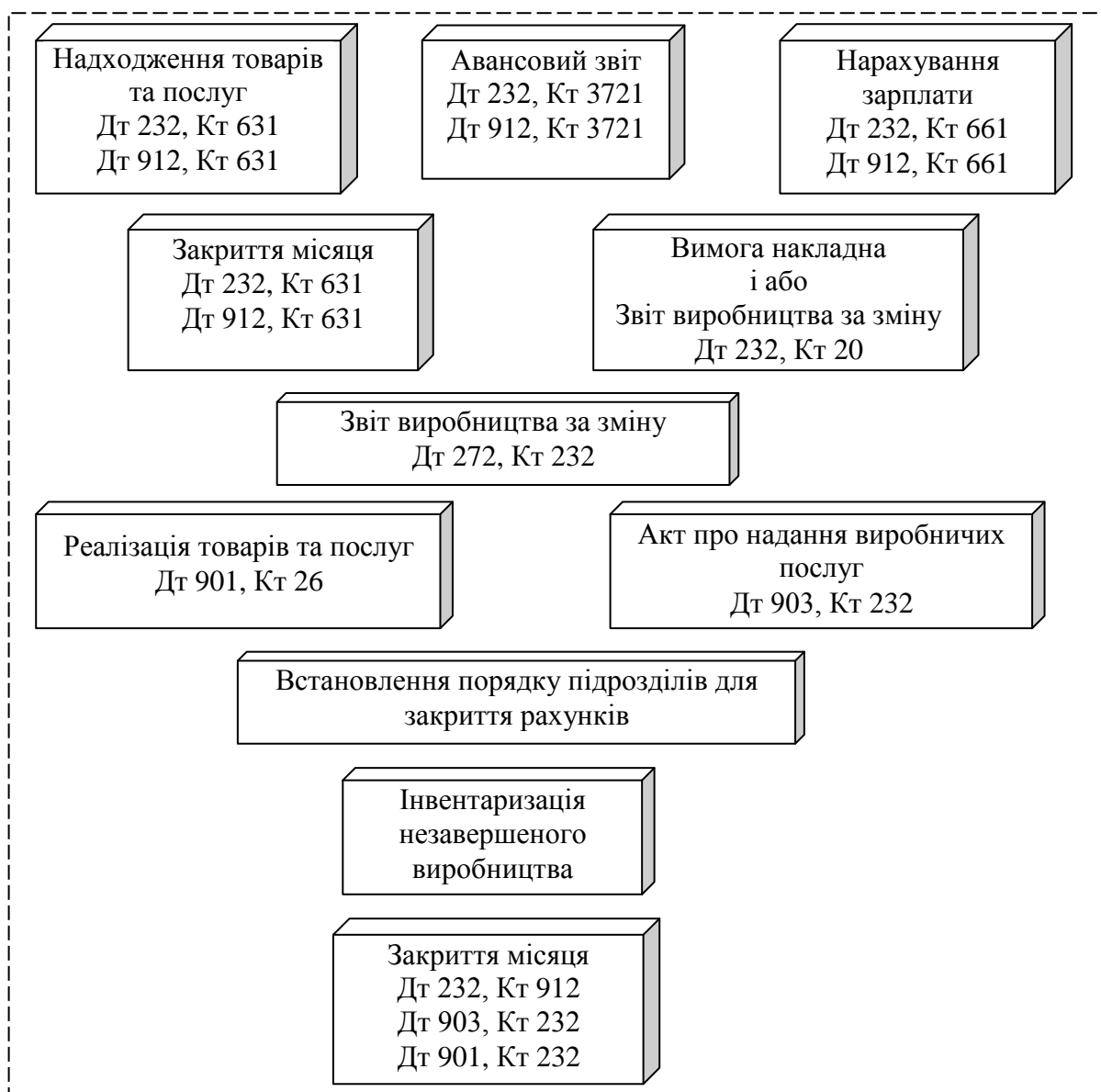


Рис. 3.9. Документальний порядок калькулювання собівартості продукції

Стосовно обліку витрат та калькулювання собівартості продукції

тваринництва на сільськогосподарських підприємствах доцільність впровадження інформаційних систем з автоматизації бухгалтерського обліку визначається:

1) необхідністю формування обліково-інформаційного забезпечення в найбільш придатному вигляді для розробки та прийняття обґрунтованих управлінських рішень в сфері управління витратами та собівартістю продукції аграрних підприємств;

2) підвищенням рівня оперативності та дієвості управлінських рішень;

3) необхідністю здійснення одного із основних принципів сучасного управління - управління за відхиленнями, у зв'язку з тим щоб його суб'єкт мав можливість реагувати не тільки на явні, але і на приховані відхилення від заданих параметрів;

4) прагненням автоматизувати прийняття стандартних управлінських рішень для оперативного регулювання виробничо-фінансової діяльності;

5) необхідністю точно і об'єктивно визначати результати внутрішньогосподарського розрахунку, щоб на підсумкові показники роботи окремих центрів відповідальності відносились тільки ті відхилення, які залежать від якості їх роботи за звітний період.

Таким чином, необхідність застосування інформаційних систем та технологій для автоматизації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах обумовлена сучасними економічними умовами та є однією з найважливіших передумов формування достовірного обліково-інформаційного забезпечення управління витратами в умовах конкурентної економіки.

### **Висновки до розділу 3**

За результатами дослідження напрямів удосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції тваринництва із застосуванням сучасних інформаційних технологій можна зробити такі висновки:

1. Для проведення аналізу виробничо-господарської діяльності та прийняття ефективних управлінських рішень необхідно підвищити рівень

інформативності первинних облікових документів.

2. . З метою формування актуальної інформації про витрати на виробництво сільськогосподарської продукції рекомендовано використання спеціально розробленої форми управлінської звітності – відомості розрахунку собівартості продукції тваринництва, які доцільно складати щомісяця на основі калькуляційних карток, довідок калькулювання та вести в розрізі основних центрів відповідальності витрат. У звітній формі знаходять відображення різні показники собівартості продукції (планова, технологічна, виробнича, повна), правильне використання яких в системі контролю та менеджменту сільськогосподарського підприємства забезпечує ефективне управління витратами на різних етапах виробництва.

3. Одним із основних шляхів удосконалення облікової системи підприємства є автоматизація бухгалтерського обліку на основі створення автоматизованих робочих місць (АРМ) бухгалтерів.

## ВИСНОВКИ

У результаті дослідження сформульовано наступні висновки та пропозиції:

1. Класична теорія бухгалтерського обліку залишає місце для дискусії щодо понятійного апарату, співвідношення категорій «витрати», «затрати», «собівартість» та їх взаємозв'язку. Дослідженням встановлено, що категорія «витрати» є визначальною та основоположною для трактування і розвитку сутності понять «затрати» і «собівартість». Таке розуміння дозволяє цілеспрямованіше та дієвіше вибудовувати концепцію організації управлінського обліку загалом та у галузі тваринництва зокрема.

2. Сучасні інформаційні потреби управління в сільськогосподарському виробництві зумовлюють необхідність групування витрат за цільовими запитами. Вирішення цієї проблеми вбачається можливим завдяки удосконаленню класифікації витрат для забезпечення трьох груп запитів: для калькулювання та розрахунку собівартості продукції; для здійснення планування та контролю діяльності; для прийняття управлінських рішень. Така класифікація дозволить усунути надмірну деталізацію даних та формувати інформаційні потоки в необхідному аналітичному розрізі відповідно до потреб і специфіки управління виробництвом продукції тваринництва.

3. Питання визначення собівартості продукції тваринництва в теорії і практиці бухгалтерського обліку є дискусійним і невирішеним через проблеми у співвідношенні затрат праці на відповідні розрахунки та доцільності такої інформації в управлінні. Для забезпечення оптимального вирішення цієї проблеми в роботі запропоновано узгодити вибір методів обліку витрат (директ-костинг, стандарт-костинг, нормативний метод, позамовний метод, таргет-костинг, кайзен-костинг, ABC-метод та інші) із застосовуваними на підприємстві методами калькулювання собівартості продукції (нормативний, коефіцієнтний, пропорційний, комбінований).

4. У процесі прийняття адекватних управлінських рішень необхідна точна та достовірна інформація про склад витрат, собівартість, рентабельність

та інші показники. Цю інформацію можна отримати лише за умови системно організованого управлінського обліку та з чіткою ідентифікацією об'єктів. Для організації такого обліку запропоновано теоретико-методичні підходи ієрархічної побудови обліку витрат і калькулювання собівартості продукції тваринництва від первинних об'єктів обліку витрат, місць виникнення таких витрат, видів і груп тварин до виділених центрів відповідальності. Ієрархія об'єктів обліку витрат спрямована на забезпечення отримання інформації, необхідної для прийняття обґрунтованих управлінських рішень залежно від заданої мети калькулювання.

5. Суттєвою частиною процесу управління витратами є етап калькулювання собівартості продукції, результати якого покликані відобразити цільове призначення понесених витрат та виступають основою для здійснення контролю та управління виробничою діяльністю підприємства. У таких економічних умовах аргументовано є необхідність приведення поділу статей калькулювання на комплексні та елементні з метою, по-перше, дотримання методичності бухгалтерського обліку, по-друге, щоб мати можливість контролювати цільове витрачання коштів та виявити резерви зниження собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг).

6. Ключовою проблемою практики обліку витрат і калькулювання собівартості продукції тваринництва є вибір бази розподілу непрямих витрат. В роботі наведено удосконалений порядок розподілу таких витрат, виходячи з обчислення найбільшої питомої ваги окремих статей витрат у загальній структурі собівартості. За матеріалами дослідження доповнено методичні матеріали бухгалтерського обліку з позиції удосконалення розподілу загальновиробничих витрат галузі тваринництва аграрних підприємств, виходячи із нормальної та фактичної потужності рівня виробництва та запропоновано внесення змін до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, у порядку встановлення бази розподілу непрямих витрат бухгалтерами аграрних підприємств, відповідно до аналізу складу та структури власних загальновиробничих витрат.

7. Суттєвим недоліком обліку витрат за центрами відповідальності є недосконалість документальних форм внутрішньогосподарської звітності. Як наслідок, обґрунтовано необхідність належного рівня деталізації інформації та формування підзвітності за центрами відповідальності «Витрати». Така практична новація дасть змогу чітко відстежувати, аналізувати і контролювати витрати на основі даних запропонованих форм внутрішньогосподарської звітності – калькуляційної картки-розрахунку виробничої собівартості продукції, журналу калькуляції за видами сільськогосподарської продукції, відомостей розрахунку собівартості продукції, які відображають застосування різних методик калькулювання собівартості продукції (планова, прямих витрат, виробнича, повна). Використання зазначених управлінських форм звітності дає змогу узагальнити результати поточної діяльності, реально оцінити перспективи виробництва та покликано допомогти господарюючим суб'єктам вчасно приймати виважені управлінські рішення.

8. У сучасних умовах господарювання застосування комп'ютерних технологій є одним із суттєвих компонентів посилення конкурентоспроможності бізнесу. Разом із тим будь-які комп'ютерні новації мають відповідати галузевій специфіці. В роботі запропоновано авторське бачення напряму удосконалення концептуальної моделі автоматизованої обробки даних про витрати та калькулювання собівартості продукції тваринництва. Суть пропозицій полягає у запровадженні автоматизованих робочих місць трьох категорій: оператор структурного підрозділу; бухгалтерія підприємства-бухгалтер з обліку в тваринництві; головний бухгалтер і управлінець-аналітик. Таке налагодження комплексної автоматизації бухгалтерського обліку в тваринництві дозволить у режимі реального часу (online) отримувати необхідну інформацію для коригування та прогнозування обсягів виробництва та каналів збуту продукції тваринництва.