

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ ІНСТИТУТ НАРОДНОГО ГОСПОДАРСТВА

На правах рукопису

МИХАЙЛИШИН НАДІЯ ПЕТРІВНА

ОБЛІК, ОПЕРАТИВНИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ
ТА КАЛЬКУЛОВАННЯ СОВІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ БУРЯКІВ-
НИЦТВА / на прикладі бурякосівчих господарств
Тернопільської області /

Спеціальність 08.00.12 - Бухгалтерський облік,
контроль і аналіз господарської діяльності

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

ТЕРНОПІЛЬ - 1994

Робота виконана
на кафедрі бухгалтерського обліку,
контролю і аналізу в підприємствах
АПК Тернопільського інституту
народного господарства

Науковий керівник - доктор економічних наук, академік
ЛИГВИН Ю.Я.

Офіційні опоненти - доктор економічних наук, професор
КІРЕЙЦЕВ Г.Г.

- кандидат економічних наук
ГОЛИК В.Р.

Провідна установа - Львівський сільськогосподарський
інститут

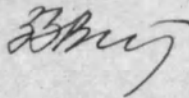
Захист дисертації відбудеться 11 травня 1994 року о
_____ год. на засіданні спеціалізованої ради К.12.01.01 при
Тернопільському інституті народного господарства за адресою:

282004, м. Тернопіль, площа Перемоги, 3, аудиторія І300.

З дисертацією можна ознайомитися в бібліотеці Тернопіль-
ського інституту народного господарства.

Автореферат розісланий 11 квітня 1994 року

Вчений секретар
спеціалізованої ради
кандидат економічних наук,
доцент



ЗАДОРОВНИЙ З.В.

I. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

I.1. Актуальність теми дослідження.

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

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

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

Облік витрат виробництва займає центральне місце в системі обліку і контролю. Це пояснюється тим, що в нових умовах господарювання кожне підприємство, кожен структурний підрозділ повинні володіти повною інформацією про рівень і структуру поточних витрат на виробництво продукції. Адак без такої інформації неможливо виявити результати господарської діяльності. В той же

час облік витрат виробництва дає необхідну інформацію для обчислення собівартості виробленої продукції.

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

В розробку методологічних питань обліку витрат виробництва, оперативного контролю і калькулювання собівартості продукції сільського господарства зробили внесок Білий І.М., Литвин Ю.Я., Линник В.Г., Гайдуцький П.І., Сопко В.В., Пізенгольц М.З., Радостовець В.К., Шатковська Л.С. та інші вчені. Проте, при переході до ринку змінюються умови організації виробництва, що вимагає нових підходів до вирішення облікових проблем, які повинні відповідати вимогам управління при кожній формі господарювання і сприяти їх зміцненню і розвитку. Жоден з цих вчених не розглядає показник собівартості щодо нових умов переходу сільського господарства України до ринку. Актуальність і невирішеність даної проблеми на сучасному етапі розвитку сільськогосподарського виробництва і зумовило вибір теми дисертаційного дослідження.

1.2. Мета і завдання дослідження.

В дисертації поставлено за мету дослідити і критично оцінити діючу практику побудови обліку, оперативного контролю витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції буряківництва, теоретично обґрунтувати і розробити пропозиції до вдосконалення їх методології і організації в частині ви-

робничих витрат при різних формах господарювання.

Досягнути поставлену мету передбачається шляхом вирішення таких завдань:

- визначити місце витрат виробництва в формуванні собівартості продукції і роль останньої в управлінні галуззю в умовах переходу до ринку;
- обґрунтувати економічність витрат і склад витрат, що її формують, доцільність розробки і застосування нової методики її визначення в буряківництві;
- розкрити економічний потенціал галузі в умовах переходу до ринку;
- вивчити особливості сільськогосподарського виробництва і показати їх вплив на організацію обліку витрат і визначення собівартості продукції буряківництва;
- розробити пропозиції по вдосконаленню обліку витрат, методики калькулювання собівартості продукції з урахуванням специфіки галузі;
- запропонувати конкретні пропозиції по організації обліку витрат і визначенню собівартості продукції буряківництва в умовах застосування персональних ЕОМ;
- визначити місце і роль внутрігосподарського контролю, розглянути його форми і їх розвиток на сучасному етапі;
- внести пропозиції по вдосконаленню оперативного контролю витрат виробництва в бурякосіючих господарствах.

1.3. Предмет і об'єкт дослідження.

Предметом дослідження є методологія обліку витрат виробництва, оперативного контролю і калькулювання собівартості продукції буряківництва в період переходу економіки сільськогосподарства до ринкових відносин.

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

1.4. Методологія і методи дослідження.

Методологічною основою дослідження є положення діалектичного методу пізнання природи і суспільства, економічної теорії щодо проблем обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. В процесі дослідження вивчалися праці вчених-аграрників Східної України, нормативні документи Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України.

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

Структура ред.

1.5. Наукова новизна дисертаційного дослідження.

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

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

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

снівати витрати, сприяє зниженню собівартості продукції і підвищенню ефективності галузі;

- розроблено Примірне положення про організацію внутрігосподарського контролю в бурякосіючих господарствах Тернопільської області.

I.6. Практичне значення результатів дослідження полягає в тому, що впровадження в практику бурякосіючих господарств розроблених автором рекомендацій дає можливість посилити контроль за формуванням собівартості продукції, оперативніше впливати на причини, що спричиняють відхилення від діючих норм матеріальних, трудових і фінансових витрат. Одержані результати, спрямовані на підвищення достовірності, оперативності і аналітичності обліку виробничих витрат і калькування собівартості продукції, дієвості і оперативності контролю за витратами, що дає змогу повніше виявляти і використовувати внутрігосподарські резерви підвищення ефективності виробництва. Результати дослідження можна використовувати при організації обліку, оперативного контролю в бурякосіючих господарствах в умовах переходу до ринку. Вони пройшли апробацію в агрофірмі "Поділля" Тернопільського району Тернопільської області та прийняті для впровадження в господарствах Тернопільської області, що підтверджується відповідними довідками. Крім того деякі з них впроваджено в навчальний процес кафедри бухгалтерського обліку і аналізу в АПК ТІНУ при читанні двох курсів "Бухгалтерський облік у сільському господарстві" та "Калькуляція собівартості сільськогосподарської продукції".

I.7. Апробація результатів дослідження.

Апробація одержаних результатів знайшла втілення в наукових доповідях на конференціях обласного значення "Методологія бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності" /1992 р./, "Організація бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах переходу до ринкової економіки" /1993 р./. Виступи опубліковані в тезах доповідей учасників цих конференцій. За наслідками проведеного наукового дослідження опубліковано 3 праці загальним обсягом 0,8 друкованих аркушів.

I.8. Обсяг і структура роботи.

Дослідження питання вдосконалення обліку і оперативного контролю виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції визначило структуру і зміст дисертації. Вона складається із вступу, трьох глав, висновків, списку літератури із 141 назви, 5 додатків. Дисертація викладена на 173 сторінках машинописного тексту через два інтервали, містить 15 таблиць, 5 малюнків, 2 схеми.

II. КОРОТКИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЇ.

У вступі обґрунтовується актуальність вибраної теми і ступінь її розробленості, визначаються завдання, мета, предмет і об'єкти дослідження, характеризується його методологічна основа, відображається наукова новизна і практичне значення одержаних результатів.

У першій главі "Економічний зміст собівартості і особливості організації обліку витрат в буряківництві" на основі вивчених літературних джерел досліджено суть собівартості продукції, її необхідність і значення в умовах ринкових відносин. Визначено і обґрунтовано коло витрат, що формують собівартість продукції на сучасному етапі організації виробництва, дано економічну характеристику галузі буряківництва, її роль і значення в умовах переходу до ринку, а також показано вплив особливостей сільськогосподарського виробництва на організацію обліку в буряківництві.

У другій главі "Вдосконалення обліку витрат і калькулювання собівартості продукції буряківництва" дано критичну оцінку номенклатури і змісту статей витрат на виробництво продукції буряківництва, зроблено аналіз діючого порядку обчислення собівартості продукції. Розроблено і теоретично обґрунтовано рекомендації по вдосконаленню обліку витрат і калькулювання собівартості продукції буряківництва в умовах ринкових відносин, і, зокрема, на основі застосування ПЕОМ.

В третьій главі "Організація контролю за собівартістю продукції буряківництва" розглянуто види, функції економічного контролю та його місце в господарському механізмі. Розкрито особливе значення оперативного контролю, обґрунтовано періодичність проведення та його об'єкти в бурякосіючих господарствах.

В заклученні узагальнено основні положення дисертації, розроблено рекомендації і пропозиції, що випливають із результатів дослідження.

III. ОСНОВНІ ПОЛОЖЕННЯ І ВИСНОВКИ ДИСЕРТАЦІЇ.

Основний зміст дисертаційного дослідження полягає в обґрунтуванні таких положень.

I. В умовах ринкових відносин підвищується роль показника собівартості продукції в оцінці діяльності сільськогосподарського підприємства. Дослідивши питання суті собівартості, складу її витрат, встановлено, що собівартість складається із різних елементів і може бути дійсно виражена формулою $C + Y + \text{частина } m$, де C - витрати на відтворення засобів виробництва, Y - витрати на відтворення робочої сили, m - елементи чистого доходу.

Визначено, що відрахування на соціальне страхування, як частина необхідного продукту, повинні включатися в склад собівартості продукції, оскільки вони виступають передумовою простого відтворення. В собівартість слід включати проценти по короткотермінових позиках. В зв'язку із залученням у виробничий процес додаткових засобів, за своїм економічним змістом проценти за кредит є додатковими витратами підприємства. В сільськогосподарських підприємствах протягом року спостерігаються значні коливання в потребі грошових засобів, що пов'язано з сезонним характером виробництва. Одержаний банківський кредит сприяє неперервності процесу виробництва. Тому відшкодування витрат, пов'язаних з оплатою процентів за кредит є економічною основою простого відтворення, що свідчить про необхідність їх включення в собівартість продукції.

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

В умовах переходу сільськогосподарських підприємств до ринку господарські зв'язки будуються головним чином за принципом платності. В зв'язку з цим доцільно в собівартість продукції включати витрати на страхування всього майна, бо страховий фонд має єдиний економічний зміст і повинен створюватися за рахунок необхідного продукту.

Тільки повний його розмір буде достатнім для відтворення вартості майна підприємства, яке загинуло внаслідок стихійного лиха.

Вимагає вдосконалення і порядок обліку недостач понад норму природних втрат і втрат від псування матеріальних цінностей, коли винні особи відсутні. Віднесення цих витрат на собівартість продукції веде до її викривлення. Ми приєднуємося до думки тих вчених, які вважають, що ці витрати потрібно відшкодовувати з доходу підприємства, бо недостачі є втратами вже створеного доходу, а не витратами виробництва.

Уточнення складу витрат, які включаються в собівартість продукції і відшкодовуються з інших джерел дозволяє підвищити обґрунтованість показника собівартості продукції і достовірність його формування в нових умовах господарювання.

Отже, собівартість продукції - це вираження в грошовій формі поточних витрат сільськогосподарського підприємства на виробництво продукції, яка включає витрати, пов'язані з технологією виробництва і його управлінням, витрати по реалізації продукції і невиробничі витрати, що виникають в процесі виробництва, позавиробничі витрати, що є передумовою і необхідною умовою виробництва.

2. Досліджуючи економічний потенціал буряківництва в Тернопільській області, ми дійшли висновку, що в період переходу економіки до ринкових відносин галузь потребує найбільшого сприяння з боку владних структур. Цукор, як основний продукт переробки цукрових буряків, є стратегічною сировиною, вкрай необхідною для прямого товарообміну на енергоносії та іншу сировину /наприклад, бавовну /, необхідну для нормального розвитку деяких промислових галузей області. Незважаючи на значне скорочення посівних площ та зниження урожайності, виробництво цукрових буряків в області є рентабельним. Для підвищення ефективності галузі буряківництва вважаємо необхідним провести приватизацію землі, а також більш тісну інтеграцію цукрових заводів і буряко-сіючих господарств шляхом удосконалення розрахунків за цукрову сировину і встановлення нормативної розцінки за переробку 1 тони цукрових буряків. В умовах приватизації підприємств цукрової промисловості, колективи цукрових заводів повинні

володіти контрольним пакетом акцій /51%/, а рештою акцій - колективи бурякосіючих господарств пропорційно до обсягів зданої цукросировини.

3. Сільськогосподарське виробництво має свої специфічні особливості, що визначають технології виробництва. Ці особливості суттєво впливають на організацію обліку витрат і калькування собівартості продукції буряківництва, на номенклатуру і зміст статей калькуляції. Оскільки в сільськогосподарському виробництві земля - один з основних засобів виробництва, то витрати на покращення родючості ґрунту виступають важливою складовою частиною виробничих витрат. В буряківництві кліматичні умови впливають на збільшення чи зменшення обсягів виробництва продукції. В зв'язку із зниженням врожайності витрати розподіляються на меншу кількість продукції, а, отже, росте собівартість цукрових буряків. Ми вважаємо, що додаткові витрати в несприятливі роки повинні покриватися більш високими закупівельними цінами, а в сприятливі роки закупівельні ціни повинні бути нижчими за середні реалізаційні, що дасть можливість створити фінансові резерви для підвищення цін в несприятливих умовах.

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

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

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

4. Перехід до ринкових відносин сприяє широкому розповсюдженню оренди, поступовому перетворенню частини державних підприємств в акціонерні товариства, в товариства з обмеженою відповідальністю, створенню малих підприємств з приватною власністю. Внаслідок цього настав час переглянути призначення вироб-

ничого обліку. Він повинен фіксувати не стільки те, що було, скільки те, що буде в перспективі. Внаслідок цього підвищуються вимоги до оперативності, навіть за рахунок деякої долі достовірності, повноти охоплення і аналітичності, бо в нових умовах практична цінність показника собівартості буде залежати від своєчасності її одержання.

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

6. Розвиток ринкових форм господарювання впливає на порядок визначення собівартості продукції. Необхідно змінити порядок обліку і віднесення на собівартість продукції ряду прямих і непрямих витрат. Тому в роботі запропоновано змінити порядок обліку матеріальних цінностей, які відпускаються зі складу трудовим колективам. Для точного визначення собівартості продукції необхідно вести облік залишків усіх видів товарно-матеріальних цінностей, які оплачені трудовим колективом, віднесені на витрати виробництва, але не використані в звітному році. Для цього на 1 січня кожного наступного за звітним року на складах виробничих підрозділів проводиться інвентаризація невикористаних у виробництві товарно-матеріальних цінностей. На основі інвентаризаційного опису вартість наявних товарно-матеріальних цінностей виключається з витрат на виробництво поточного року і на суму наявних цінностей методом "червоне сторно" робиться така проводка:

Дебет - 20 "Основне виробництво"

Дебет - 23 "Допоміжні виробництва"
 Дебет - 29 "Обслуговуючі виробництва і господарства"
 Дебет - 33 "Капітальні вкладення"
 Кредит - 05 "Матеріали"

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

Дебет - 20 "Основне виробництво"
 Дебет - 23 "Допоміжні виробництва"
 Дебет - 29 "Обслуговуючі виробництва і господарства"
 Дебет - 33 "Капітальні вкладення"
 Кредит « 05 "Матеріали"

7. В роботі пропонується змінити існуючий порядок обліку загальновиробничих і загальногосподарських витрат, спосіб віднесення їх на собівартість продукції буряківництва. Витрати, які обліковуються на рахунку 25 "Загальновиробничі витрати" можуть бути прямо списані на витрати виробничого колективу. Це витрати на утримання і амортизацію будівель, споруд і інвентаря, відрахування в ремонтний фонд, витрати на заходи по охороні праці і техніці безпеки, витрати по транспортному обслуговуванню робіт та інші. Це ж стосується і частини загальногосподарських витрат. До них належать витрати на службові відрядження членів виробничих колективів, амортизація допіг, витрати на утримання пожежно-сторожевої охорони. Це дає можливість трудовому колективу впливати на величину цих витрат. В сучасних умовах завдяки знанням і вмінню агрономів, бригадирів підвищується ефективність виробництва, що в кінцевому рахунку веде до збільшення прибутків господарства. Отже, така праця носить виробничий характер, а витрати на її оплату повинні бути прямими витратами.

8. В якості типової в дисертації розроблена така номенклатура статей калькуляції для буряківницького господарства:
 I. Витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальне страхування. 2. Насіння. 3. Добрива. 4. Засоби захисту рослин.
 5. Роботи і послуги. 6. Поточний ремонт основних засобів.
 7. Амортизація основних засобів. 8. Нафтопродукти. 9. Витрати на організацію виробництва і управління. 10. Страхові платежі.
 II. Брак у виробництві. 12. Інші витрати.

Браком в буряківництві можна вважати втрати продукції, роботи, які виконані з відхиленням від вимог агротехніки вир-

шування культури. При порушенні агротехніки, як правило, проводяться повторні роботи. Повторні витрати в такому випадку розглядають як виробничі витрати, оскільки їх результатом є вироблена продукція. Початкові витрати, які мали місце при виконанні робіт з відхиленням від вимог агротехніки, можна вважати втратами від браку. Величина цих втрат буде складатися з витрат насіння, оплати праці з нарахуваннями, пального і мастильних матеріалів, тобто з сукупності витрат на виробництво продукції до моменту виявлення браку. Витрати повинні списуватися на рахунок 28 "Брак у виробництві" з кредиту рахунка 20 "Основне виробництво", а відображені у Виробничому звіті початкові витрати, що визнані браком, сторнуватися. Суми, які утримано з осіб, винних за брак, або які з них належить утримати списують на зменшення втрат від браку:
Дебет - 70 "Розрахунки по оплаті праці", 72 "Розрахунки по відшкодуванню матеріальних збитків"

Кредит-28 " Брак у виробництві"

9. В умовах розвитку приватних форм господарювання зростає значення нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Це диктується зацікавленістю товаровиробника в раціоналізації системи витрат. Нормативний метод дає можливість не тільки виявляти величину відхилень від діючих норм, але й місця їх виникнення, причини і винуватців. Впровадження нормативного методу обліку витрат в сільськогосподарське виробництво гальмує велика кількість нормативів, які часто змінюються. Вважаємо за необхідне використати досвід розвинутих країн, в яких нормативи за строком дії поділяються на базові і поточні. Базові нормативи встановлюються на тривалий проміжок часу. На нашу думку, в сільськогосподарських підприємствах до них можна віднести норми висіву насіння, внесення добрив, витрачання пального, мастильних матеріалів, будівельних матеріалів, норми виробітку, штатні нормативи чисельності персоналу для виконання робіт у всіх підрозділах господарства, кошториси витрат на управління і обслуговування виробництва та деякі інші. Поточні нормативи розробляються на окремий вид робіт в умовах діючої в господарстві технології і організації виробництва і є підставою для безпосереднього відпуску у виробництво матеріальних цінностей, нарахування заробітної плати.

Однією з найбільш складних проблем нормативного методу обліку витрат є своєчасне і якісне відображення в нормативній документації зміни норм і відхилень від норм. В роботі запропоновано номенклатуру причин зміни норм, розглянуто причини відхилень від норм в бурякосіючих господарствах.

В умовах нормативного методу обліку витрат важливе місце займає нормативна калькуляція. Калькуляція нормативної собівартості продукції буряківництва являє собою нагромадження декількох калькуляцій нормативної собівартості окремих робіт, що виконуються під культуру. На основі технологічної карти складається карточка нормативної собівартості, в якій можна розрахувати укрупнені нормативи виробничих витрат за окремий період виробництва, а також в цілому за всі періоди виробничого процесу. Наші дослідження показали, що витрати за такі періоди робіт як передпосівний обробіток ґрунту, посів, догляд за посівами є постійними, тому їх розмір залишається незмінним при підвищенні чи зниженні запланованого рівня урожайності. Витрати, пов'язані із збиранням урожаю, а також витрати на добрива та інші засоби, що забезпечують підвищення урожайності, є змінними. Враховуючи це, норматив витрат на збирання урожаю доцільно встановлювати на 1 га посіву і на 1 ц продукції, що дасть змогу вносити поправки в нормативи в залежності від зміни урожайності.

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

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

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

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

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

10. Перехід економіки України на ринкові відносини вимагає удосконалення обліку витрат на основі вивчення і використання зарубіжного досвіду. Вважаємо, що в умовах становлення ринкових відносин можна використати окремі елементи

системи "директ-костинг" в практиці обліку бурякосіючих господарств. В роботі запропоновано номенклатуру статей витрат, якою можна користуватися при визначенні часткової собівартості. В зв'язку з тим, що за умов "директ-костингу" визначається маржинальний дохід, як різниця між виручкою від реалізації і частковою собівартістю одиниці продукції, постійні витрати доцільно списувати в кінці звітної періоду на результати реалізації, роблячи такий бухгалтерський запис:

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

II. В умовах ринкової економіки обліковувати і контролювати витрати доцільно там, де відбувається процес виробництва. Тому важливо виділити такі об'єкти обліку, як місця виникнення витрат і центри відповідальності. При визначенні місць виникнення витрат пропонуємо виходити з певної системи принципів, серед яких можна виділити такі: територіальна відособленість, функціонально-технологічна однорідність, можливість встановлення центрів відповідальності за рівнем витрат у місцях їх виникнення, відповідність вимогам методології калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції. В роботі запропоновано групування місць виникнення витрат в сільськогосподарських підприємствах різних форм власності. Ними можуть бути: в колективному господарстві - бригади, ланки; в орендному, кооперативному, акціонерному господарстві /багатогалузевому/ - бригади, ланки; в малому підприємстві /багатогалузевому/ - бригади, ланки; в селянському господарстві /багатогалузевому/ - ланки; в малому підприємстві /одногалузевому/ - ланки, само підприємство; в селянському господарстві /одногалузевому/ - само господарство. В умовах нових форм господарювання зростає роль групування витрат за центрами відповідальності, тобто персональне закріплення відповідальності за певними витратами.

12. З метою вдосконалення методики калькулювання собівартості продукції в роботі запропоновано:

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

виробництва в резерви зниження собівартості продукції;

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

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

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

- з метою покращення техніки оформлення калькуляційних розрахунків пропонуємо форму калькуляційного листка, що, на нашу думку, дає можливість впорядкувати сам процес проведення розрахунків.

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

Планова ж калькуляція із знаряддя контролю за виконанням плану по собівартості продукції в нових умовах перетвориться в орієнтир оптимальних витрат, оскільки буде розроблятися на основі прогресивних норм і нормативів. Вона враховуватиме місцезнаходження виробництва, якість земельних угідь, а також зміни цін на ринку на основні види ресурсів, які споживаються в сільськогосподарському виробництві.

В умовах переходу до ринку, і особливо в умовах ринкової економіки, підвищується актуальність розрахунків очікуваних результатів, які будуть необхідні для внутрішнього використання. Тому провізорні розрахунки слід робити.

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

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

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

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

15. В забезпеченні успішного функціонування нового господарського механізму важлива роль належить внутрігосподарському контролю. Виходячи з цього, в роботі наголошується на посиленні його ролі на даному етапі, розглянуто його функції, форми, види і об'єкти. Зроблено аналіз взаємозв'язку обліку і контролю, що не виключає їх самостійності як функцій управління.

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

16. Дія протизатратного механізму вимагає підвищення оперативності економічного контролю. В роботі обґрунтована періодичність проведення та об'єкти оперативного контролю в бурякосіючих господарствах. В буряківництві оперативний контроль здійснюється як в цілому за місяць, так і за менш тривалі періоди - декаду, п'ятиденку, день. Ряд показників виробництва і реалізації продукції контролюють по ходу виробництва щоденно. Контроль може здійснюватися також за будь-який інший проміжок часу, якщо план робіт розрахований на менш тривалий термін, ніж місяць. В цьому випадку контроль також буде оперативним, хоч контролюється повністю весь план. В буряківництві оперативним можна вважати контроль не тільки за місяць, але й за більш тривалий календарний період, якщо він технологічно відособлений. Наприклад, підготовка ґрунту і посів, догляд за посівами, збір врожаю.

Об'єктами оперативного контролю в буряківництві є: використання виробничих ресурсів; виконання робіт і технологічних операцій; виробничі витрати; обсяг виробництва продукції; розподіл і використання продукції.

Організація оперативного контролю починається з розробки плану-контролю, в якому вказуються об'єкти контролю, його джерела, виконавці, способи і терміни проведення, а також способи і терміни внутрігосподарської звітності за результатами контролю.

Головну роль в процесі контролю відіграє інформація про фактичний хід і результати виробництва. Досвід свідчить, що найкращою інформаційною базою для оперативного контролю за витрачанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів є первинні документи. Для поопераційного контролю використовують щоденні разові документи, а для поточного аналізу - нагромаджувальні та зведені. При нормативному методі обліку і контролю використовують форми первинних і зведених документів / по витратах в межах норм / та сигнальні документи / при відхиленнях від норм /.

Особливе місце в організації контролю витрат і виходу продукції буряківництва займає чекова форма контролю. В роботі розглядаються точки стикування чекової форми контролю та бухгалтерського обліку. Та не заперечуючи прогресивність чекової форми контролю, вона залишається громіздкою і трудоміст-

кою. Були зроблені спроби використання безчекової форми контролю, контролю за допомогою грошових знаків. Але всі вони повністю перекриваються перевагами нормативного методу обліку витрат, широке впровадження якого в сільськогосподарське виробництво є першочерговим завданням.

Список наукових праць

1. Якість продукції як важливий показник обліку в буряківництві. Тернопільська обласна науково-практична конференція "Методологія бухгалтерського обліку на підприємствах різних форм власності", 1992 р., 0,2 друкованих листки
2. Досвід роботи підсобних промислових підприємств колгоспу. Інформаційний листок № 050-92 Львів, 1992, 0,45 друкованих листки.
3. Економічні проблеми виробництва продукції буряківництва. Науково-практична конференція "Організація бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах переходу до ринкової економіки", 1993 р., 0,15~~8~~ друкованих аркушів.

КАРТОЧКА НОРМАТИВНОЇ СОБІВАРТОСТІ

Собівартість вирощування 1 га цукрових буряків при урожайності 300 ц/га

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

ЗВЕДЕНА ВІДОМІСТЬ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО
по рахунку 20/І "Рослинництво"
за липень 1993 року

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

Підписано до друку 7.04.94р. Формат паперу 60x84 1/16. Друк
офсетний ротопронтний. Папір білий. Друкарських аркушів 1.
Зам. 369. Тираж 100.

Тернопіль, вул. Над Ставом, Обласне управління статистики. Відділ
оперативної поліграфії.