

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАКЛАД ВИЩОЇ ОСВІТИ «ПОДІЛЬСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ»

Світлана СТЕНДЕР

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ЕФЕКТИВНОСТІ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ
РОСЛИННИЦТВА**

МОНОГРАФІЯ



Кам'янець-Подільський – 2023

УДК 631.162:633: 631.11

Рекомендовано до друку вченою радою Закладу вищої освіти
«Подільський державний університет»
(протокол № 3 від 25.04.2023 р.)

Рецензенти:

Володимир РУДИК, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри фінансів, банківської справи, страхування та електронних платіжних систем Закладу вищої освіти «Подільський державний університет»;

Наталія МАЗУР, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри економіки підприємства Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка;

Василь ЛУЧИК, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри публічного управління, менеджменту та інклюзивної економіки Навчально-реабілітаційного закладу Вищої освіти «Кам'янець-Подільський державний інститут».

Стендер С.В. Обліково-аналітичне забезпечення ефективності витрат виробництва продукції рослинництва: монографія. Кам'янець-Подільський: ЗВО «ПДУ», 2023. 253 с. (10,82 ум. др.ар).

ISBN 979-966-641-...

Монографія присвячена удосконаленню обліково-аналітичного забезпечення ефективності витрат виробництва продукції рослинництва у сільськогосподарських підприємствах та розробці науково обґрунтованих методичних і практичних рекомендацій. Проаналізовано концептуальні чинники формування методології управлінського обліку в рослинництві, що дозволило розробити модель побудови бюджетів та організації обліку і контролю витрат в галузі рослинництва.

Розрахована для науковців, викладачів, податківців, обліковців та представників органів місцевого самоврядування і органів державного управління.

УДК 631.162:633: 631.11

© ЗВО «ПДУ», 2023

© Стендер С.В., 2023

ВСТУП

В умовах недостатності явищ в економіці та інтеграційних перебігів складність управління підприємством відчуває нестачу особливого обліку і контролю витрат. Здобуття максимального прибутку є головною метою діяльності підприємства та її керівника. Здобуття цієї мети можливе тільки за рахунок продажу виготовленої продукції за вигідними цінами, а також зменшення самих витрат. Організація процесу операційної діяльності, вибрана облікова політика, порядок віддзеркалення витрат, ефективний аналіз і ухвалення актуальних управлінських рішень є виключно правом фірми, тому що все залежить від його внутрішніх чинників. У зв'язку з цим необхідно створити систему управління собівартістю, у якій формуватиметься оперативна та достовірна інформація про рівень витрат та причини його коливань.

Останнім часом одним з важливих питань, що стоїть перед вітчизняним бухгалтерським обліком, слід визнати запровадження управлінського обліку у практичну діяльність сільськогосподарських підприємств. Саме управлінський облік вимагає адаптації до сучасних умов господарювання, розробки системи госпрозрахункових завдань рослинницьким підрозділам та створення зацікавленості виконавців в бережливому витрачанні ресурсів. Виходячи з цього, дослідження проблеми організації та методики управлінського обліку і контролю витрат в рослинництві набуває важливого теоретичного і практичного значення.

У зв'язку з стрімкою глобалізацією світової економіки, система в управлінні та контролі бухгалтерського обліку в Україні прямує до поліпшення ведення бухгалтерського обліку й наближення його до кращих стандартів. Україна також не стоїть осторонь та постійно удосконалює та змінює законодавчу та нормативну базу з метою наближення національних стандартів бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Тому так важливо, для раціональної організації обліку на підприємстві постійний моніторинг нормативно-законодавчої бази України.

Реформи законодавчої бази країни не обійшли осторонь і сільськогосподарські підприємства. Зміни з'явилися в законодавчих документах, що стосуються обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а також оцінки біологічних активів. Тому сільськогосподарські товаровиробники організовують свою облікову та аналітичну роботу за новими вимогами сьогодення.

До теперішнього часу недостатньо досліджено ряд питань з обліку витрат виробництва, внутрішньогосподарського контролю та підведення підсумків діяльності рослинницьких підрозділів, а деякі з них носять навіть дискусійний характер. Створення нових організаційно-правових форм господарювання, які діють в сучасних умовах, надання підприємствам повної самостійності у вирішенні питань діяльності і вибору загальноприйнятих форм та методів бухгалтерського обліку, з врахуванням особливостей обліку і контролю витрат на виробництво продукції рослинництва вимагають детального вивчення і подальшого їх удосконалення. Все це підтверджує необхідність розробки науково-обґрунтованих рекомендацій щодо удосконалення обліку та контролю витрат рослинництва з урахуванням напрацьованого досвіду вітчизняних та зарубіжних вчених.

Мета монографії полягає в удосконаленні теоретичних положень побудови обліку і контролю витрат рослинництва у сільськогосподарських підприємствах та розробці науково обґрунтованих методичних і практичних рекомендацій. Цільова спрямованість при написанні роботи обумовила постановку та вирішення ефективних завдань в сучасних умовах.

РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИТРАТ РОСЛИННИЦТВА

1.1. Економічна сутність та класифікація витрат виробництва

У вітчизняних навчальних і наукових виданнях, у практиці бухгалтерського обліку, законодавчих актах, включаючи Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (1999 р.), П(С)БО 16 «Витрати» (1999 р.) та Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 (2001 р.) широко використовується поняття «витрати».

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» «...витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [104]. Однак подібне визначення досить абстрактне і протирічить існуючим загальновизнаним економічним поняттям, положенням бухгалтерського обліку та діючій практиці.

Для кращого розуміння економічної сутності терміну «витрати» слід звернути увагу на те, що наслідком їх здійснення є зменшення капіталу при понесенні витрат. Але такий підхід характерний лише у тому випадку, якщо користуватися загально визначеною формулою, що застосовується при простій системі обліку: $\text{Активи} = \text{Зобов'язання} + \text{Капітал}$. В цьому випадку при здійсненні витрат відбувається зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що призводять до зміни капіталу підприємства. Це може відбуватись лише у тому випадку, якщо підприємство веде облік за простою системою, тоді прибуток, отриманий у звітному періоді, виступає як приріст капіталу. Саме так побудована схема визначення результатів діяльності у Законі США «Про оподаткування прибутку підприємств».

Однак, такий підхід не допустимий в інших підприємствах, наприклад у Транснаціональних корпораціях, акціонерних товариствах різного типу та

інших, адже багатьма юридичними актами не допускається зміна капіталу, бо його розмір визначає заборгованість підприємства перед власником чи власниками. Якщо підприємство приватне, то цей факт можна допустити, однак у всіх інших підприємствах зміна величини власного капіталу недопустима. Тому вважаємо, що вищезазначене тлумачення поняття витрат в сучасних умовах викликає непорозуміння і вимагає уточнення, адже при інших типах фіксації господарських операцій подібні наслідки не спостерігатимуться.

Майже у всіх підручниках з бухгалтерського обліку наводиться чотири види операцій, пов'язаних з рухом активів і зобов'язань. До складу останніх входить і капітал як вид зобов'язань перед власниками, а саме:

- відбуваються зміни у складі активів, коли один актив замінюється іншим;
- збільшення активів з одночасним збільшенням зобов'язань, коли надходять активи зі сторони і при цьому відповідно зростають зобов'язання;
- зменшення активів з одночасним зменшенням зобов'язання (найбільш часто спостерігається погашення зобов'язань і відповідно зменшується наявність коштів);
- зміни відбуваються лише у складі зобов'язань, а саме: по одному зобов'язанню спостерігається зменшення, а по іншому – збільшення.

При розгляді терміну «витрати», як правило, задіяні лише перші три типи операцій. При відображенні операції першого типу відбувається заміна одного виду активу на інший, наприклад, в сільськогосподарських підприємствах при списанні зерна на посів – один вид активів перетворюється в інший, тобто посівний матеріал включається до складу незавершеного виробництва. Подібні зміни активів характерні при оприбуткуванні продукції, одержаної із виробництва.

При другому типі операції спостерігається зростання активів, наприклад, витрат виробництва на вартість виконаних робіт сторонньою організацією, тим самим відбувається зростання активів разом із зростанням зобов'язань. Але при цьому доцільно звернути увагу на те, що при подібній операції спостерігається розрив у часі з моментом оплати, тобто при погашенні зобов'язання відбувається

лише заміна одного активу на інший, наприклад, зростає вартість матеріальних цінностей або незавершеного виробництва, які замінюють на перераховані кошти. Крім того, збільшення зобов'язань не завжди пов'язано з витратами, наприклад, нарахування зобов'язань перед державою відбуваються поза витратами, тобто ці суми не являються витратами.

Аналогічне положення спостерігається і при надходженні активів, використання яких у подальшому не буде пов'язано із виробничою діяльністю, а також при надходженні активів, призначених для використання у майбутніх звітних періодах. Таким чином, в момент відпуску матеріалів на виробництво та у процесі самого виробництва не відбувається ні зменшення активів, ні збільшення зобов'язань, а лише трансформація одних видів ресурсів в інші.

При дослідженні встановлено, що вартість витрачених ресурсів у фінансовому обліку визнається витратами до певної міри тільки тоді, коли готова продукція реалізована. Після цієї операції для визначення фінансового результату звітного періоду за принципом нарахування та відповідності доходів і витрат порівнюють доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. Згідно з принципами фінансового обліку вони повинні пройти повний виробничий цикл, який інколи в сільському господарстві становить більше календарного року, перш ніж вартість використаних ресурсів визнають витратами. Однак такий підхід суперечить принципу оперативності.

Термін «витрати» використовується у фінансовому обліку для розрахунку фінансового результату (форма 2 «Звіт про фінансові результати»), методологічні засади формування якого розкрито у П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», включає наслідки всіх видів діяльності, тобто звичайної діяльності (операційної, фінансової та інвестиційної) та надзвичайних подій. Для визначення загального фінансового результату попередньо обчислюються різні показники та види витрат: собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати; податок на прибуток від звичайної діяльності.

Розрахунок всіх перелічених видів витрат регламентується відповідними П(С)БО, а саме: П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 30 «Біологічні активи» (для обчислення собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг); П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»; П(С)БО 17 «Податок на прибуток»; П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

Вищезазначені види витрат використовуються як інформаційна база для обчислення чистого прибутку (збитку), що розраховується як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від звичайної діяльності і прибутку (згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»).

Згідно з п. 4 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» і Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів за міжнародними стандартами витратами визнають зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком капіталу за рахунок його вилучення чи розподілу власниками).

Для кращого розуміння та наочності в додатку А.1.1 термін «витрати» згруповано у три групи. Вважаємо, що найкраще визначення витрат дає друга група науковців, які зводять трактування витрат до спожитих засобів праці, що приводить в результаті до виготовлення нового продукту, але відбувається трансформація одного активу в інший. Крім того, згідно вищезазначеного додатку аналіз нормативних, законодавчих документів та літературних джерел щодо визначення терміну «витрати» дозволяє стверджувати, що в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а також в П(С)БО 16 „Витрати” термін “витрати” істотно відрізняється порівняно з тим, як це подається у П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», де під цим терміном розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Таке визначення терміну «витрати» передбачає зміст витрат діяльності, але не виражає сутності категорії «витрати виробництва» на рівні виробничого процесу.

Згідно вищевикладеного, вважаємо, що витрати в бухгалтерському обліку повинні накопичуватись на рахунках 13 «Знос необоротних активів», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» списуватися на субрахунки собівартості реалізованої продукції, товарів, робіт, послуг в момент отримання доходів, тобто коли продукція чи товари реалізовані, що запропоновано у розділі 3.2 при введенні нового рахунку 77 «Реалізація».

Автором досліджено, що в економічній літературі та діючих нормативних документах застосовується декілька понять, пов'язаних між собою, а саме: «затрати», «витрати», «издержки».

Вивчення сутності даних термінів показує, що в їх основі використано термін «затрати» підприємства на виконання господарських операцій. При цьому в економічній теорії, використовують поняття «издержки», що означає фактичні «затрати», виражені в грошовій оцінці в процесі обороту господарських засобів і джерел. Тому під «затратами» варто розуміти фактичні «издержки» підприємства по придбанню і витрачання різних економічних ресурсів. А термін «витрати» означає споживання ресурсів (насіння, сировини, палива), тобто в момент нарахування доходів від реалізації продукції призначається частина «затрат» - витрати по продажу цієї продукції. Це означає, що витрати признаються одночасно з визнанням зобов'язань (наприклад, нарахування заробітної плати працівникам) або зі зменшенням активів (виручки від реалізації продукції).

Дійсно, близьким до поняття витрати весь час був термін «затрати». На це звернули увагу вчені у багатьох наукових роботах з бухгалтерського обліку, розуміючи під цим поняттям ті витрати, що згруповані за елементами, однак в українських нормативних документах йому призначено зовсім інше значення.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, що затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, термін «затрати» використано у назві рахунку 85 «Інші затрати», де визнано, що цей рахунок «...

призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність, а також витрат від надзвичайних подій. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про суму податків на прибуток. Такі витрати періоду не можуть збільшувати вартість активів підприємства». Наведене пояснення затрат дуже суперечливе, тим більше, у поясненнях, що поданні у вступі до розділу 8 «Витрати за елементами» дається уточнення, що цей рахунок ведеться тільки тими підприємствами й організаціями, які не застосовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

Такий специфічний підхід до терміну затрати зустрічається вперше. На нашу думку, це приводить до значних непорозумінь, по-перше, не зрозуміло про які витрати на інвестиційну та фінансову діяльність йде мова; по-друге, витрати від надзвичайних подій слід розглядати як втрати, включаючи й ті суми, які були використані на ліквідацію наслідків таких подій.

Враховуючи те, що згідно пояснень до рахунку 85 затрати мають списуватися на зменшення прибутку, вважаємо, що поняття затрат більше підходить під поняття витрат, яке подане у П(С)БО 16 «Витрати». На нашу думку, такі непорозуміння у термінології, що спостерігаються у Плані рахунків бухгалтерського обліку України доцільно ліквідувати.

При дослідженні виявлено той факт, що у звітності сільськогосподарських підприємств України, зокрема, у формі № 50-с.-г. витрати у розрізі галузей подані із використанням терміну «витрати». Тому слід звернути увагу, що терміни «витрати» і «затрати» містять різний економічний зміст та різну економічну сутність.

З метою надання інформації зовнішнім користувачам (податковим органам) про наявність об'єкта оподаткування (прибутку), своєчасність та правильність здійснення підприємствами розрахунків з бюджетом в Україні чинними є відповідні нормативні акти. У зв'язку з цим підприємствами ведеться облік розрахунків з бюджетом та складаються форми податкової звітності.

Так, в Законі України «Про оподаткування прибутку підприємств» використовується термін «валові витрати». «Валові витрати» згідно зі ст. 5 п. 5.1

цього Закону розуміють «...суму будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), що придбаваються (виготовляються) таким платником податку для подальшого використання у власній господарській діяльності». Згідно з цим Законом термін «валові витрати» використовується для розрахунку величини прибутку, що підлягає оподаткуванню. Валові витрати визначаються за правилом першої події з метою обчислення розміру оподаткованого прибутку і не передають зміст категорії «витрати» з точки зору процесу виробництва, адже вартість запасів, придбаних для виробництва певної продукції, відображається у складі валових витрат одразу після їх оприбуткування на складі або ж за фактом оплати, а на витрати виробництва такі видатки відносяться по мірі їх списання зі складу на потреби виробництва. Це має суттєве значення для обліку фактичних виробничих витрат.

Отже, використання термінів «затрати», «витрати», «издержки» та «валові витрати» у вітчизняних навчальних, наукових виданнях та законодавчих актах можна пояснити:

- значним розширенням завдань вітчизняної системи обліку у зв'язку з ускладненням економічних процесів, що відбуваються;
- існуванням різних груп користувачів: зовнішніх та внутрішніх, інформаційних потреб, які суттєво відрізняються. Для задоволення цих потреб створено різні види обліку: фінансовий, податковий (для зовнішніх користувачів) та управлінський (для внутрішніх користувачів);
- фінансовий, управлінський та податковий облік мають різні цілі та завдання, а для їх вирішення необхідна різна інформація.

Враховуючи, що існують різні групи користувачів, виникла необхідність формування різних систем обліку для обслуговування інформаційних потреб цих груп користувачів.

Якщо різні види обліку (фінансовий, управлінський і податковий) мають різну мету та завдання для обслуговування різних груп користувачів, очевидно й

методи обліку різні, а отже, вони контролюються різними нормативними актами та внутрішніми регламентами, а саме:

- фінансовий облік – Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та П(С)БО;
- податковий облік – Податковим кодексом України;
- управлінський облік – положеннями, які розроблені для внутрішніх потреб конкретного підприємства.

Отже, наявність різних видів бухгалтерського обліку, кожний з яких має різну мету та призначення, вимагає використання специфічних термінів, характерних для кожного з них, а саме:

- витрати – у фінансовому обліку;
- затрати – в управлінському обліку;
- валові витрати – у податковому обліку.

Досліджено, що крім вищеописаних термінів в системі бухгалтерського обліку виникла необхідність уточнення категорії «витрати виробництва». Важливість розгляду витрат виробництва, їх складу і відмінності стосовно суспільства взагалі та окремого підприємства теоретично обґрунтовано у роботах П. Саблук [103, с. 137-139;]. Саме П. Саблук найдокладніше охарактеризував економічну природу і значення витрат виробництва у чотирьох взаємозалежних значеннях, а саме:

- як дійсні (суспільні) витрати виробництва;
- як капіталістичні витрати виробництва;
- як ціна виробництва;
- як індивідуальні витрати виробництва.

Дійсними витратами виробництва є суспільно-необхідні витрати уречевленої і живої праці на виробництво продукції, з чим не можна не погодитися. Дані витрати утворюють вартість продукту (вартість витрачених засобів виробництва плюс знов створена вартість). Вони виражаються формулою:

$$W = C + V + m,$$

де: C – вартість спожитих засобів виробництва;

V – вартість необхідного продукту;

m – вартість додаткового продукту.

Дійсні витрати виробництва визначаються кількістю суспільно-необхідних витрат праці, понесених при виробництві даної продукції. *Суспільно-необхідні витрати праці* – це витрати праці, що здійснюються при суспільно-нормальних умовах виробництва і при середній інтенсивності праці.

Суспільні витрати виробництва і вартість трансформуються у повні витрати праці на виготовлення продукції, а тому з точки зору їх величини вони співпадають. Однак, тут необхідно розділяти склад суспільних витрат виробництва і ринкової вартості товару.

Подальше дослідження категорії «витрати виробництва» узагальнено у працях В. Амбросов [1, с. 13], М. Білуха [7, с. 16], І. Буценко [19, с. 18], С. Дем'яненко [27, с. 283], В. Мацибора [47, с. 311], В. Моссаковський [63, с. 216], М. Огійчук [65, с. 389] та багатьох інших вчених, що відображено в додатку Б.1.1.

Згідно додатку Б.1.1 та теоретичного обґрунтування вчених, категорія «витрати виробництва» розглядається в двох аспектах – з точки зору народного господарства в цілому та конкретного підприємства. З позиції народного господарства витрати виробництва трактуються як затрати праці, а з точки зору окремого підприємства, як всі здійснені витрати, до складу яких входить використання предметів і засобів праці, оплата праці, оплата за користування чужою землею, чужим капіталом тощо.

Враховуючи особливості функціонування ряду галузей народного господарства, зокрема, рослинництва, де діяльність неможлива без використання сонця, води, землі та інших природних чинників, доцільно використовувати наступне визначення досліджуваного терміну, а саме: *витрати виробництва* – це вартісний вимір всіх внутрішніх та зовнішніх чинників, які з метою досягнення поставленого завдання використані в процесі господарської діяльності та достовірно оцінені.

Не менш важливим питанням при вивченні обліку витрат виробництва приділяється їх класифікації. Ефективний вибір класифікації дозволяє правильно розробити аналітичну структуру рахунків з обліку витрат та побудувати чіткий контроль за ними.

Питанню класифікації витрат в економічній літературі приділено багато уваги, але окремі положення спірні і заслуговують на увагу. Так, досліджено, що при побудові класифікаційної моделі витрат багато авторів допускають змішування економічних ознак; немає чіткості у віднесенні тих або інших витрат до відповідного їх виду, що в свою чергу викликає відхилення у визначенні собівартості та створює відповідні перепони при її аналізі.

Загальна основа класифікації витрат щодо сільськогосподарських підприємств розкрита у П(С)БО 16 «Витрати», а також у Методичних рекомендаціях з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 [51].

При детальному аналізі вищезазначених нормативних документів встановлено, що представлена в них класифікація витрат має суттєві недоліки. Так, відсутні види класифікації за характером участі у виробництві (основні і накладні), за доцільністю (продуктивні і непродуктивні), за однорідністю (прості та комплексні), за можливістю контролю (контрольовані та неконтрольовані). Крім того, в класифікації витрат чітко не виділено поняття виробничої і повної собівартості продукції, об'єктів обліку витрат та розподілу непрямих витрат. Класифікація витрат за цими ознаками має відповідне призначення як у плануванні, так і при аналізі, а тому заслуговує на увагу.

Для потреб обліку та контролю необхідна така класифікація витрат, яка б задовольнила потреби управління всередині підприємства, враховувала галузеву специфіку виробництва продукції конкретної галузі та мала б практичну значимість. Досліджено, що в теорії вітчизняного обліку вчені та практики на сьогодні не прийшли до спільної думки про те, за якими ознаками слід класифікувати витрати виробництва і яке значення має та або інша ознака для вирішення обліково-аналітичних та управлінських задач. За нашими

дослідженнями в економічній літературі нараховується від 3-х до 13-ти класифікаційних ознак витрат (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Класифікаційні ознаки поділу на групи при дослідженні
вітчизняними та зарубіжними вченими**

№ з/п	Вчений і джерело	Кількість груп
1.	А.А. Чухно [155, с. 123], О.В. Тихоненко[144, с. 32]	3
2.	В.П. Рябоконь [98, с. 11], В.В. Россоха [96, с. 39], М.Ф. Огійчук[66, с. 387],	4
3.	М.В. Білуха [7, с. 18], І.М. Буценко [19, с. 18], С.І. Дем'яненко [27, с. 203]	5
4.	В.І. Мацибора [47, с. 311], В.Б. Моссаковський [63, с. 216]	6
5.	Л.В. Нападовська [69, с. 59], Ю.Ю. Сус [136, с. 311], О.М. Сохацька [134, с. 138]	7
6.	Б.Є. Грабовський [31, с. 137], М.М. Гуменюк [34, с. 117], Ф.Ф. Бутинець [14, с. 139]	8
7.	Т.В. Дідоренко [35, с. 163], О.П. Завитій [42, с. 151]	9
8.	М.І. Кісіль [44, с. 61], В.К. Здоровик [43, с. 49], Н.В. Мішеніна [62, с. 114],	10
9.	П.О. Кулинич [46, с. 65-66], І.В. Рябчик [99, с. 104], В.П. Ситник [106, с. 12]	11
10.	С.О. Олійник [67, с. 59], М.Ф. Огійчук [65, с. 36], А.Ф. Павленко [68, с. 150]	12
11.	М.К. Пархомець [75, с. 138], В.В. Попова [82, с. 78]	13

Джерело: власні дослідження

З табл. 1.1 видно, що класифікаційних ознак поділу витрат на групи багато, тому вважаємо, що неможливо створити універсальну класифікацію витрат, оскільки всі вони постійно змінюються і доповнюються з врахуванням специфіки виробництва конкретної галузі та цілей досліджень.

На сьогоднішній день сучасна класифікація витрат набуває кардинальних змін, особливо це стосується понять релевантних, постійних і змінних витрат. Тому в наведеній класифікації (рис. 1.1) відображено як раніше існуючі, так і сучасні класифікаційні ознаки.



Рис. 1.1. Узагальнена класифікація витрат виробництва для цілей обліку та організації системи контролю
Джерело: власні дослідження

Вважаємо за доцільне не характеризувати кожен групу витрат, оскільки вони досить детально описані в літературних джерелах. Зазначимо лише, що ті ознаки, які потребують, на нашу думку, уточнення, зокрема, групування витрат щодо можливості їх впливу на управлінське рішення та стосовно залежності від обсягу виробництва будуть розглянуті детальніше.

При прийнятті рішення щодо можливості економії витрат їх поділяють на релевантні і нерелевантні. Першими слід вважати витрати, на які можна впливати, тобто ті, які стосуються конкретного рішення або величина яких може бути змінена внаслідок прийняття рішення.

Цю класифікацію недоцільно ототожнювати з групуванням витрат на ефективні та неефективні. Тому деякі автори, зокрема Т.В. Дідоренко [35, с. 163], розглядаючи питання групування витрат щодо прийняття управлінських рішень, обґрунтовано поділяє їх на явні та альтернативні, релевантні та нерелевантні, ефективні та неефективні. З цим слід погодитись, адже в конкретних умовах діяльності підприємства певні витрати можуть визнаватися релевантними, але вплинути на них практично неможливо.

Важливе значення при побудові системи обліку та калькулюванні собівартості продукції має групування витрат *по відношенню до обсягу виробництва*. Однак серед вчених та практиків до цього часу відсутній єдиний підхід до групування витрат за вказаною ознакою (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Поділ витрат на групи залежно від обсягу виробництва

№ з/п	Автор і джерело	Ознака витрат
1.	Б.Є. Грабовецький [31, с. 137], Н.В. Мішеніна [62, с. 114], С.О. Олійник [65, с. 52], А.Ф. Павленко [68, с. 150], М.С. Павлюк [73, с. 179]	Постійні і змінні
2.	Ф.Ф. Бутинець [203, с. 52], М.Ф. Огійчук [66 с. 73], М.К. Пархопель [75, с. 138], В.В. Попова [82, с. 78], М.М. Гуменюк [34, с. 117]	Змінні, умовно-постійні
3.	Т.В. Дідоренко [35, с. 163], О.П. Завитій [42, с. 151], М.І. Кісіль [44, с. 60], В.К. Здоровик [43, с. 48-49]	Умовно-змінні і умовно-постійні
4.	І.В. Кулинич [46, с. 65], І.В. Рябчик [99, с. 104], В.П. Ситник [106, с. 46]	Змінні, умовно-змінні і постійні

Джерело: власні дослідження

Вивчення літературних джерел зарубіжними та вітчизняними вченими щодо вищезазначених груп витрат показує, що вирішальне значення має не назва, а належне використання термінів у практичній діяльності, зокрема при бюджетуванні, розрахунку точки беззбитковості тощо.

При дослідженні встановлено, що більшість авторів поділ витрат на постійні і змінні пов'язують з визначенням точки беззбитковості. Дійсно, якщо обґрунтовано здійснено поділ витрат на конкретні групи і обрана відповідна методика розрахунку, то при розрахунку точки беззбитковості особливих труднощів не виникає. Однак такий поділ зробити набагато складніше при обчисленні узагальнюючих показників, наприклад щодо групи виробів (видів продукції), а тим більше в цілому по підприємству. На нашу думку, цей момент має велике значення під час бюджетування витрат, оскільки це дає змогу чітко запланувати суму витрат, визначити економію або перевитрати.

Для подібних розрахунків досить часто застосовують певний узагальнюючий показник, який повинен бути ретельно обґрунтований. В цьому випадку потрібно визначити функціональну залежність змінних витрат та обсягу виробництва. Інколи це буває важко встановити при розрахунках на одиницю конкретної продукції. Тому для визначення розміру змінних витрат на одиницю продукції Л.В. Нападовська [87, с. 192] пропонує використовувати методи нижчої-вищої точки, кореляції, метод регресійного аналізу, метод найменших квадратів тощо.

З цього приводу, С.Ф. Голов доповнює порядок визначення названої залежності методом технологічного аналізу аналізом даних бухгалтерських рахунків, візуального пристосування та пропонує при цьому обґрунтовувати вибір того чи іншого методу за допомогою коефіцієнта детермінації [23, с. 174].

Всі вищеназвані методи визначення зв'язку між витратами і виходом продукції передбачають їх поділ на постійні та змінні. Однак, слід визнати, що цей поділ носить умовний характер, а для сільськогосподарських підприємств такого поділу недостатньо. Тому це питання розглянемо детальніше.

У багатьох сільськогосподарських підприємствах застосовують специфічний поділ витрат. А якщо мова йде про галузь рослинництва, то в

такому разі виникає потреба виділяти умовно-змінні витрати, величина яких залежить від площі посіву, тобто виконання великої кількості технологічних операцій у рослинництві вимагає певних витрат, але їх величина ще не означає одержання передбаченої кількості продукції. Поряд з цим є витрати, пов'язані із збиранням продукції, а їхня величина залежить від кількості одержаної продукції, наприклад, оплата праці, нарахована за збирання врожаю, транспортування врожаю до місць зберігання, подальша обробка та інше.

Тому в сільськогосподарських підприємствах підстава виділення в окрему групу *умовно-змінних витрат* є зовсім іншою порівняно з тим, як це передбачено у працях з управлінського обліку майже всіх авторів, коли до складу цієї групи витрат відносять витрати на телефонні розмови (витрати на такі цілі визначаються розміром абонентської плати, крім того ще й кількістю розмов).

Вважаємо, що витрати по відношенню до обсягу виробництва потрібно поділяти на постійні, умовно-змінні (ті, що залежать від обсягу виконаної роботи, обробленої площі) та на змінні (залежать від кількості одержаної продукції). Класифікацію витрат по відношенню до обсягу виробництва у рослинництві в розрізі статей представлено у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3.

Узагальнена класифікація витрат по відношенню до обсягу виробництва в рослинництві

Статті витрат	змінні	умовно-змінні	постійні
1. Оплата праці, в тому числі:			
а) виробничим працівникам за обсяг виконаних робіт;	-	+	-
б) виробничим працівникам за кількість одержаної продукції;	+	-	-
в) бригадирам та керівникам галузі (підрозділу) при оплаті згідно ставки;	-	-	+
г) доплати або премії за об'єм робіт;	-	+	-
д) доплати або премії за кількість продукції;	+	-	-
е) оплата праці адміністративно-управлінському персоналу підприємства в цілому;	-	-	+
ж) відрахування на соціальні потреби, пропорційно оплаті праці	+	+	+
2. Добрива	-	+	-
3. Засоби захисту рослин	-	+	-

продовження таблиці 1.3

4. Утримання основних засобів:			
а) нафтопродукти, використані при виконанні сільськогосподарських робіт;	-	+	-
б) оплата праці з відрахуваннями працівників, що обслуговують основні засоби вузькоспеціалізованого призначення;	-	-	+
в) витрати на ремонт основних засобів, що приймають участь безпосередньо в процесі виробництва;	-	-	+
г) амортизація і орендна плата по основних засобах	-	-	+
5. Роботи та послуги:			
а) вантажні бортові машини;	+	+	-
б) автомашини спеціального призначення;	+	+	-
в) транспортні роботи тракторів;	+	+	-
г) жива тяглова сила;	-	+	+
д) електропостачання;	-	-	+
е) водопостачання	-	+	+
6. Загальновиробничі витрати (крім оплати праці):			
а) амортизація, ремонт і орендні платежі по основних фондах;	-	-	+
б) охорона праці, техніка безпеки, витрати на утримання службового транспорту	-	-	+
7. Загальногосподарські витрати (крім оплати праці), в т.ч. за кредити	-	-	+
8. Плата за землю	-	+	-

Джерело: власні дослідження

З таблиці 1.3 видно, що складність використання трьох груп витрат залежно від впливу на них обсягу виробництва полягає у тому, що використання цього поділу на практиці потребує більшої деталізації статей витрат. З цією метою розглянемо групування прямих витрат з врахуванням їх поділу на три групи в галузі рослинництва. За основу взято склад статей витрат, наведений у Методичних рекомендаціях з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

**Групування статей прямих витрат залежно від обсягу
виробництва в галузі рослинництва**

№ з/п	Назва статей	Змінні	Умовно-змінні	Постійні
1.	Насіння і посадковий матеріал	-	+	-
2.	Паливо і мастильні матеріали	-	+	-
3.	Добрива	-	+	-
4.	Засоби захисту рослин	-	+	+
5.	Оплата праці з відрахуваннями	+	+	+
6.	Роботи і послуги	+	+	+
7.	Витрати на ремонт необоротних активів	-	-	+
8.	Інші витрат на утримання основних засобів	-	-	+
9.	Інші витрати	-	-	+

Джерело: власні дослідження

Більшість з наведених статей в табл. 1.4 належать до умовно-змінних та постійних витрат, проте деякі з них потребують уточнення, наприклад, витрати на засоби захисту рослин залежать від площі посіву, у закритому ґрунті – площі приміщень, але цей показник, як правило, постійний, тому і витрати можуть бути постійні. Тому їх слід відносити до двох підгруп. Витрати на оплату праці можуть бути віднесені до змінних, якщо її нараховують за одержану продукцію, умовно-змінних – за обсяг виконаних робіт, постійних – якщо працівнику нараховується заробітна плата згідно ставки. Такий поділ витрат відіграє суттєву роль при бюджетуванні, формуванні фактичних витрат, при операційному контролі та підведенні підсумків діяльності, тобто стосується майже всіх питань управлінського обліку.

Отже, перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції встановлюється підприємством самостійно і залежить як від питомої ваги їх видів або груп витрат, так і від ступеня економічної однорідності витрат, які об'єднані в статті, від специфіки галузі, організації виробництва, різноманітності технологічних процесів, можливості прямого або обґрунтованого непрямого віднесення витрат на собівартість готової продукції. Класифікація витрат за статтями застосовується в обліку при формуванні і визначенні фактичної (звітної) собівартості. Вона дає можливість здійснювати контроль цільового витрачання коштів та виявити резерви зниження собівартості продукції.

Всі пропозиції щодо покращення облікового забезпечення наведеного групування витрат за статтями в рослинництві розглянуто у розділі 3.2.

Поряд з наведеною класифікацією витрат за статтями важливе значення має поділ витрат на елементи, під якими розуміють групування витрат операційної діяльності за складовими. Цей поділ є серйозним моментом в економічних дослідженнях, адже він дозволяє істотно впливати на економічну політику держави, в першу чергу, на рівень споживання населення і наступний перерозподіл створеного внутрішнього продукту. Тому на увагу заслуговує класифікація елементів витрат.

Групування витрат за економічними елементами здійснюється у всіх галузях народного господарства. Це дає можливість встановити потребу в оборотних та необоротних активах, показує скільки і яких активів витрачено, на які цілі вони використані.

Детальний склад фактичних витрат в розрізі економічних елементів в досліджуваних сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області розглянуто в розділі 2.1.

Між витратами на виробництво, які згруповані за економічними елементами, і витратами в калькуляційному розрізі існує як взаємозв'язок, так і відмінність. Наприклад, до елементу «Матеріальні витрати» включаються всі витрачені на виробництво матеріали, а в собівартості готової продукції за статтями (насіння і посадковий матеріал, добрива, засоби хисту рослин і тварин, сировина і матеріали, корми, паливо і мастильні матеріали) відображаються лише ті з них, які використані на виробництво готової продукції рослинництва, тваринництва, промислових та інших виробництв. Інша частина матеріалів відображається в статтях, що формують виробничу собівартість («Загальновиробничі витрати») та у складі витрат діяльності («Адміністративні витрати», «Витрати на збут»).

Досліджено, що у практиці розвинених країн витрати за елементами деталізують залежно від економічної доцільності і бажання керівництва виділяти три найбільш важливих елементи: прямі витрати на матеріали, прямі витрати на робочу силу та інші витрати. Деталізація останніх може істотно відрізнятись. Розглянемо і порівняємо досвід зарубіжних країн, що групували та групують витрати за економічними елементами (табл. 1.5).

Більш детальне вивчення даного питання на практиці засвідчило про істотні відмінності в групуванні витрат за елементами, які спостерігаються в сільськогосподарських підприємствах. Для підтвердження наведемо подібне групування, яке подається у таблиці 2 «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати, а також подібну деталізацію витрат за галузями основного

виробництва (рослинництво та тваринництво), що передбачено формою № 50-с.-г.

Таблиця 1.5

Аналіз складу елементів витрат в обліку в окремих країнах

Україна	Колишній СРСР	Угорщина	Країни члени ЄЕС	Канада
Елементи витрат				
Матеріальні витрати	Сировина і основні матеріали за вирахуванням відходів	Витрати матеріалів	Придбання і заготівля матеріалів	Заробітна плата і гонорари
Витрати на оплату праці	Покупні вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру	Послуги матеріального характеру від інших організацій	Послуги зі сторони	Матеріали, МШП, паливо
Відрахування на соціальне страхування	Допоміжні матеріали	Амортизація основних засобів	Інші послуги зі сторони	Послуги зі сторони
Амортизація основних засобів	Паливо	Витрати на заробітну плату і соціальне страхування	Податки і такси	Орендна плата
Інші витрати	Енергія	Послуги нематеріального характеру	Витрати на утримання персоналу	Амортизаційні відрахування
	Заробітна плата основна і додаткова з відрахуваннями на соціальне страхування	Фінансові витрати	Інші експлуатаційні витрати	Страхові платежі
	Амортизація основних фондів		Фінансові витрати	Податки і такси
	Інші витрати		Витрати пов'язані з надзвичайними операціями	Витрати на відрядження
			Витрати з амортизаційних відрахувань	Банківські витрати

Джерело: власні дослідження

Така деталізація даних щодо складу витрат за елементами дуже істотно відрізняється і це потрібно враховувати при обліку витрат. Відмінності пояснюються тим, що формування витрат у формі № 50-с.-г. допускає подвійний рахунок, який виникає при включенні до складу матеріальних витрат продуктів власного виробництва, а саме: вартості кормів та насіння. Крім того, відмінності

спостерігаються щодо складу витрат, які відображаються у таблицях Звіту про фінансові результати. Якщо у першій таблиці склад елементів витрат подано стосовно витрат, які здійснено у поточному році і не пов'язані з виходом продукції, то у другій таблиці розглядаються витрати, що включені у собівартість продукції звітного періоду.

Таким чином слід зазначити дві істотні особливості формування витрат, які спостерігаються у сільськогосподарських підприємствах, а саме:

- факт подання звітності про рівень собівартості виробленої продукції вимагає дотримання єдиної методики формування даних та методики калькуляції собівартості продукції;
- відмінності у поділі витрат на групи залежно від можливостей впливу на них та від обсягу виробництва.

Однак, відмітимо, що склад елементів витрат, поданих у додатках до фінансового звіту і сформованих шляхом застосування рахунків 8 класу «Витрати за елементами» дуже істотно відрізняється від елементів витрат рослинництва і тваринництва, які подаються у формі № 50-с.-г. Витрати рослинництва і тваринництва допускають лише групування витрат галузі і не дозволяють отримати відповідні показники в цілому по підприємству. Це пояснюється тим, що у формі № 50-с.-г. допускається дублювання даних, наприклад, вартість кормів власного виробництва входить до складу витрат тваринництва, а складові їх собівартості входять до витрат рослинництва. Тому вважаємо, що така побудова звітності елементів витрат сільськогосподарських підприємств не дозволяє порівнювати фактичні дані із показниками підприємств інших галузей народного господарства. Отже, дані про склад витрат за елементами рослинництва, тваринництва, промислових виробництв необґрунтовано розглядаються як елементи витрат галузі.

Наведені відмінності у складі та класифікації витрат істотно впливають на побудову обліку і дозволяють чітко визначити собівартість продукції рослинництва та виявити резерви її зниження, а також сприяють в прийнятті ефективних управлінських рішень.

1.2. Теоретичні положення управлінського обліку

Створення належної системи управлінського обліку у конкретному підприємстві вимагає розгляду ряду теоретичних, методологічних та організаційних положень. Без їх вирішення неможливо створити відповідну систему управління та ефективно використовувати ресурси підприємства.

В сучасних умовах найважливішим є визначення того, як повинно вирішуватись це питання в Україні, хто і яким чином має здійснювати роботу за всіма господарськими процесами з метою підвищення ефективності аграрного виробництва. Про ті розробки, що раніше застосовувалися в сільськогосподарських підприємствах забули, тому почали залучати іноземний досвід, але він не завжди підходить для українських підприємств.

В першу чергу, слід визначитися із поняттям управлінського обліку. Деякі автори, зокрема С.О. Олійник, поставили під сумнів існування на Україні управлінського обліку. Він зазначає, що у світі існує кілька близьких за змістом понять, а саме: у Франції – маржинальний облік, у Німеччині – обчислення витрат та результатів (*crenzkostenrechnung*), які побудовані на співставленні доходів та витрат, і лише в англійських країнах (США, Англії, Канаді) – управлінський облік [67, с. 60].

Досліджуючи проблеми управлінського обліку Л. Нападовська відзначає, що «...управлінський облік можна охарактеризувати як інтегровану систему підготовки і забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень» [79, с. 174].

В свою чергу, В.В. Попова [82, с. 72], та М.І. Кісіль [44, с. 59] зазначають, що це облік, в якому формуються показники для різних внутрішніх і зовнішніх потреб: обчислення собівартості, придбання матеріалів, виготовлення продукції, надання різних послуг, визнання витрат, розрахунків доцільності виконання робіт тощо.

Крім того, Ф. Бутинець звернув увагу на те, що в це поняття входить не тільки формування та контроль витрат на протязі звітного періоду, але й обґрунтовується необхідність прийняття управлінських рішень на перспективу.

З метою наочності трактування категорії «управлінський облік», (додаток А.1.2) дане визначення було згруповано в дві групи авторів: закордонних та вітчизняних. З додатку А.1.3 випливає, що у спеціалістів з бухгалтерського обліку визначення категорії «управлінський облік» в західних країнах та країнах СНД, істотно не відрізняється. Вивчення літературних джерел показало, що майже всі автори однаково трактують це поняття тільки в різних інтерпретаціях.

У Законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» поняття управлінський (внутрішньогосподарський) облік розглядається як система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством. Такий термін у науковців викликає суперечливі погляди, адже управлінський облік згідно Закону ведеться всередині підприємства і його дані, в першу чергу, використовують внутрішні користувачі. Тому трактування вищезазначеного терміну, наведеного у Законі України, особливо щодо сільськогосподарських підприємств, які подають інформацію зовнішнім користувачам, тобто органам статистики звітність за формою № 50-с.-г. вимагає уточнення.

В Україні відповідно до вищезазначеного Закону передбачено, що кожне підприємство самостійно вирішує питання про доцільність ведення управлінського обліку, самостійно розробляє його систему, форми внутрішньої звітності та контролю господарських операцій. Тому виникає потреба розглянути узгодження діючих нормативних документів щодо обліку витрат з потребами управління з метою посилення контролю за витратами для підготовки управлінських рішень. Крім того, слід визнати, що в економічній науці поняття управлінського обліку розуміють як виконання певної частини функцій управління витратами, яку мають виконувати бухгалтерська та економічна служба підприємства.

Таким чином, виходячи з потреби розгляду функцій управління витратами спеціалістами з обліку і контролю, слід визнати, що під управлінським обліком необхідно розглядати виконання робіт із формування інформації про заплановані та фактичні процеси діяльності підприємства та його підрозділів, тобто потрібно не тільки вести облік використання ресурсів та надходження доходів, а також налагодити належним чином контроль за цією інформацією на протязі звітного періоду, аналізувати її з метою підготовки проектів управлінських рішень і передачу їх керівникам для уточнення й прийняття остаточних рішень.

В процесі дослідження було встановлено, що управлінський облік має такі, притаманні тільки йому особливості:

- зосереджує увагу на конкретних сегментах господарської діяльності – підрозділах, які вирощують, виробляють і реалізують окремі види продукції;
- спрямований на майбутнє, тому включає аналіз, планування, фінансування та прийняття рішень;
- не є обов’язковим (власники і керівники самостійно вирішують, вести його чи ні);
- розробляється самим підприємством із застосуванням різних параметрів, що відповідають вимогам управління виробничим процесом.

Таким чином, процес управління витратами вимагає застосування управлінського обліку, зокрема таких його складових як бюджетування, облік витрат, вихід продукції та наступний аналіз одержаних даних для підготовки управлінських рішень. Одночасно це вимагає проведення ряду організаційних заходів для належної побудови відповідної системи обліку. Тому наукового узагальнення потребує облік витрат виробництва, їх класифікація та система контролю з врахуванням особливостей галузі рослинництва, організація праці, бюджетування, технологічних умов діяльності, зокрема вплив природних факторів на процес виробництва.

На нашу думку, слід розглянути особливості управлінського обліку та виділити функції, які характеризують методологічні засади його функціонування

і враховують соціально-екологічну складову діяльності сільськогосподарських підприємств (рис. 1.2). Як видно з рис. 1.2, управлінський облік виконує не лише традиційні функції (бюджетна, інформаційна, контрольна, аналітична та стимулююча), але й специфічні – соціальну та екологічну, які відіграють ключову роль саме в аграрному секторі економіки.



Рис. 1.2. Визначені специфічні функції управлінського обліку для галузі рослинництва з урахуванням діяльності окремих підрозділів

Джерело: власні дослідження

Соціальна функція полягає в інформаційному забезпеченні стабільності соціально-культурних систем через справедливий розподіл благ. Екологічна функція спрямована на забезпечення цілісності біологічних та фізичних природних систем через самовідновлення та адаптацію таких систем до змін.

Процес розвитку управлінського обліку можна поділити на п'ять етапів.

Перший етап – управлінський облік був лише засобом реєстрації господарських операцій за допомогою методу подвійного запису і складання звітності. Облік витрат, як частина бухгалтерського обліку, охоплював тільки узагальнення витрат для обчислення фінансового результату підприємства.

На першому етапі розвитку система управлінського обліку будувалася на фіксації повних витрат і передбачала два варіанти. Перший варіант полягав у фіксації фактичних витрат, що використовувався у бухгалтерському обліку, шляхом всебічного відображення абсолютно всіх витрат, які мали місце у процесі діяльності і закінчувалися визначенням собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) з врахуванням прямих та непрямих витрат. Другий варіант системи обліку витрат, будувався за аналогічною схемою, але передбачалося, що фактичні витрати на виробництво повинні співвідноситися із витратами згідно передбачених норм, тобто фактичні витрати обліковувались з деталізацією за ознаками: які відповідали та не відповідали нормам.

Для першого варіанту цієї системи характерним був чіткий поділ витрат тільки на прямі та непрямі, в результаті чого, відхилення фактичних витрат від нормативних розглядалось як наслідок зміни цін, а також економії чи перевитрат сировини. Система обліку нормативних витрат потрібна була для фіксації прямих витрат, де застосовували нормативи, а для фіксації непрямих – кошториси (бюджети). Це слугувало підставою для надання цій системі назви «стандарт-кост».

Основна мета цього методу полягає у визначенні витрат і відхилень у прибутку господарюючого суб'єкта. В її основі лежить чітке встановлення норм витрат матеріалів, енергії, праці, заробітної плати та всіх інших витрат, пов'язаних із виробництвом продукції. При цьому встановлені норми не можна було перевиконати. Виконання їх навіть на 80 % означало успішну роботу, а перевищення – означало, що вона була встановлена помилково.

Однією з основних переваг системи «стандарт-кост» слід назвати те, що при правильній її організації не потрібний великий бухгалтерський штат,

оскільки обліковуються тільки відхилення від стандартів. Відхилення документуються і відносяться на винних осіб, облік не регламентується, не має єдиної методики встановлення стандартів і ведення облікових реєстрів. Усі виявлені відхилення від норм відносяться не на собівартість виробу, а списуються на рахунок прибутків і збитків із зазначенням, у якому підрозділі та з яких причин допущені відхилення від норми. Це впливало на кінцевий результат роботи керівників виробничих підрозділів не лише окремого підрозділу, а й всього господарюючого суб'єкта. Крім того, чітким ставав внесок кожного підрозділу, структурної одиниці в досягненні рентабельності і високоефективної роботи.

На другому етапі розвитку управлінського обліку почав використовуватися нормативний метод, який будувався на постійному контролі за технологічними операціями. Особливістю нормативного методу слід вважати той факт, що всі витрати відносилися згідно документів на відповідний вид продукції. У випадку допущення перевитрат відповідальна особа складала сигнальний документ, у якому зазначався факт перевитрат та його причини. Здавалося б, що це дозволяє здійснювати належний контроль за дотриманням нормативної калькуляції. Однак на практиці цей метод застосовувався дуже рідко з цілого ряду причин, а саме: небажанням керівників оформляти сигнальні документи щодо наявності помилки (власної чи підлеглих); нерівномірний вихід продукції тощо.

У сільськогосподарській галузі нормативний метод взагалі не можна було використовувати через відсутність щомісячного виходу продукції та нерівномірне здійснення витрат (особливо в рослинництві). У рослинницьких підрозділах витрати починають здійснюватися з початком осінніх польових робіт і закінчуються в році, коли одержано урожай, тобто витрати можуть бути понесені в одному звітному періоді, а вихід продукції – у наступному, причому велика частина відображених у собівартості продукції витрат припадає на кінець звітної періоду. В результаті мета розрахунку нормативної собівартості втрачалася, бо норматив витрат у розрахунку на одиницю продукції міг бути

проконтрольований раз наприкінці року, коли оприбутковувалася продукція. Таким чином може бути здійснена тільки калькуляція нормативної собівартості продукції – це занадто трудомістка робота, а тому і не перспективна.

Хоча було розроблено кілька варіантів методичних рекомендацій щодо застосування нормативного методу, однак практичного застосування в сільському господарстві, особливо в галузі рослинництва цей метод не набув, що пояснюється технологічними особливостями цієї галузі.

Третій етап розвитку управлінського обліку почався з розробкою системи калькулювання змінних витрат, яка отримала назву «директ-костинг» та обліку за центрами відповідальності.

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

Особливістю методу «директ-костинг» є інтеграція управлінського і фінансового обліку. Суть цього процесу полягає в тому, що записи на рахунках об'єднуються в загальну систему таким чином, що всі операції управлінського обліку відображаються в Головній книзі. Звіти про виробничі витрати і звіти про прибутки та збитки регулярно подаються керівництву у вигляді залежності даних за принципом «витрати-обсяг-прибуток».

Цей метод має певні відмінності від фінансового обліку: по-перше, як зазначалось в розділі 1.1, що характер, мета управлінського та фінансового обліку різні, тому об'єднувати їх недоцільно, адже в основу поділу покладено збереження комерційної таємниці; по-друге, система «директ-костинг» передбачає поділ витрат за статтями, пов'язаними з технологічними операціями, що створює передумови для оперативного контролю з метою управління витратами; по-третє, в результаті обліку за даним методом виникає маржинальний дохід.

Перевагою директ-костингу є те, що обмежений склад витрат дозволяє спростити нормування витрат, облік і контроль в результаті різкого скорочення

числа статей витрат, що приводить до більшого розгляду витрат, а окремі витрати робить краще контрольованими.

Але не дивлячись на значні переваги даного методу обліку витрат, він як і нормативний метод не знайшов широкого впровадження в галузі рослинництва, адже будь-які зміни у технологічних процесах можуть бути викликані впливом природних факторів, тобто не завжди залежать від діяльності колективу. Крім того, при виробництві продукції рослинництва характер взаємозв'язку окремих витрат з виходом продукції носить недостатньо тісний зв'язок. Наприклад, подібна залежність може спостерігатися лише між внесенням добрив та урожайністю, а інші матеріальні витрати, як правило, не пов'язані з виходом продукції (витрати пального, мастильних матеріалів, отрутохімікатів та інших засобів захисту рослин тощо).

Подібна залежність спостерігається між кількістю і відповідно вартістю добрив та виходом продукції, але пряма залежність відсутня через вплив інших факторів, зокрема, температурного режиму, сонячної активності тощо. Результати наукових досліджень, виконані окремими авторами [35, 62, 135], засвідчують, що позитивний вплив зростання кількості внесених добрив на врожай зернових може спостерігатися лише до певної межі. Наприклад, Т.В. Дідоренко із співавторами доводить, що після внесення 400 кг діючої речовини добрив на 1 га спостерігається спадна віддача, тобто віддача в розрахунку на одиницю діючої речовини знижуються, що ускладнює процес нормування витрат у рослинництві, а наслідки використання системи «директ-костинг» у цій галузі носять недостатньо достовірний характер, тому й не використовуються в практичній діяльності.

Четвертий етап розвитку управлінського обліку почався в середині 70-х рр. у зв'язку з посиленням ролі стратегічного управління в умовах глобальних змін у технології та в системі управління.

Стратегія управління полягала у виборі та обґрунтуванні політики залучення та ефективного розміщення ресурсів (в тому числі фінансових засобів), тактики управління – у конкретизації поставлених цілей у вигляді

системи планів та їх забезпечення за різноманітними параметрами (часовим, матеріально-технічним, кадровим). Управлінський облік створює всі умови для аналізу, контролю, планування і прогнозування виробничо-фінансової діяльності на перспективу.

П'ятий етап, характеризується початком застосування управлінської системи обліку і контролю (management accounting and control system-MACS). З цього приводу, іноземні автори висунули нові ідеї щодо управлінського обліку. Так, М.І. Кісіль [44, с. 12], який є співавтором системи калькулювання на основі діяльності (ABC), разом з Н.В. Мішеніною [62, с. 93], запропонували збалансовану систему показників (BSC). Останнє є одним із новітніх напрямів діяльності у цій галузі.

Суть системи BSC на базі управлінської системи обліку і контролю (MACS) полягає не стільки у тому, що вона включає в себе удосконалення таких напрямків діяльності (планування, облік, контроль тощо), а в охопленні всіх стадій діяльності підприємства, починаючи з моменту вивчення попиту, проектування, оцінки рентабельності виробництва та подальшого збуту нової продукції, а також формування якості продукції відповідно до потреб клієнтів, вивчення й розвитку творчого потенціалу співробітників, скорочення тривалості діяльності підприємства, розробку інформаційного забезпечення та системи показників на всіх названих ділянках і створення належної системи мотивації виконавців.

Таким чином управлінський облік охоплює п'ять етапів, на кожному з яких вирішуються специфічні завдання, зокрема:

- розробку завдань про доходи та витрати окремих підрозділів та підприємства в цілому згідно прийнятої технології;
- формування даних про рівень названих показників, здійснення оперативного контролю за діяльністю підрозділів та аналіз їх результатів;
- підготовка управлінських рішень на підставі фактичних даних.

Крім названих методів обліку і контролю витрат у закордонній практиці почали застосовувати й інші методи, зокрема:

- «таргет-костинг» – для встановлення доцільності виробництва того чи іншого виду продукції при різній технології його виробництва. При цьому реалізаційна ціна може визначатися як маркетинговою службою підприємства, так і державою. Наприклад, в рослинництві при фіксованих цінах на цукровий буряк (цукор) власнику підприємства слід прийняти рішення щодо вирощування цієї культури при збільшенні дози внесення мінеральних добрив, що підвищить урожайність, додаткові витрати дозволять отримати бажаний прибуток (слід враховувати вплив природно-кліматичних умов у звітному періоді);
- «бенчмаркінг» – досягнення якісних параметрів діяльності підприємств при різних результатах роботи, підрозділів (бригад);
- вартісний аналіз – для планування витрат та фінансово-господарської діяльності підприємства.

Досліджено, що названі методи обліку і контролю витрат, які прийшли із-за кордону у вітчизняних сільськогосподарських підприємствах на сьогоднішній день не використовуються.

Поряд із наведеними методами обліку витрат (стандарт-кост, нормативний метод, директ-костинг, стратегічне управління, збалансована система показників (BSC)) деякі сільськогосподарські підприємства успішно використовують чекову форму обліку та контролю.

Не можливо обійти стороною відому чекову форму обліку та контролю витрат. Дослідження підтверджують, що до кінця 1990 р. більше 80 % господарств України використовували чекову форму обліку і контролю витрат. Інструкція, яка була розроблена в той час з нормативно-оперативного планування, обліку та контролю витрат на сільськогосподарських підприємствах із застосуванням чекової системи рекомендувала для підрозділів рослинництва розробляти ліміти витрат на оплату праці, насіння, мінеральні добрива та паливо-мастильні матеріали на основі технологічних карт і робочих календарних планів проведення весняної сівби, догляду за посівами, збирання та інше. Встановлені ліміти витрат для підрозділів розраховувалися в розрізі окремих культур і робіт незавершеного виробництва. Цей метод спочатку набув розповсюдження у

сільськогосподарських підприємствах, а потім перейшов і у промислові підприємства, наприклад, його застосовували у Волзькому автомобільному заводі.

Вивчення практики сільськогосподарських підприємств України засвідчує, що переваги чекової форми контролю полягають у тому, що керівництво підрозділу мало право контролювати величину витрат протягом звітного періоду, узгоджувати їх з технологією та стимулювати виконавців до економії витрат. Це було важливо для підприємств, розташованих на великих територіях, де важко здійснювати систематичний контроль з боку керівників і спеціалістів центральної контори за технологією виробництва, а також витратами та виходом продукції.

Недоліки чекової форми контролю полягають у наступному: по-перше, відповідальна особа підтверджує факт виконання функцій контролю випискою розрахункового чеку, що у багатьох випадках дублює дані первинних документів про господарський факт, який був раніше оформлений і підписаний цією ж особою (бригадиром, завферми тощо); по-друге, наприкінці звітного періоду фактичні витрати не коригуються залежно від виробничих факторів (у рослинництві – площі посіву та виходу продукції), що, не дозволяє стимулювати раціональне використання виробничих ресурсів.

Практика сьогодні підтверджує, що в підприємствах, де ще не відмовились від принципів госпрозрахунку і використовують чекову форму обліку і контролю витрат, економічні показники значно кращі, а також збережена система землеробства та інтенсивні технології виробництва. Крім того, ці підприємства не тільки зберегли виробництво, але й залишаються прибутковими, не дивлячись на те, що країна знаходиться у стані фінансово-економічної кризи.

Тому вважаємо, що цю форму контролю слід розглядати як метод обліку подібно до таких методів як стандарт-кост, директ-костинг та нормативний. Загальна характеристика основних методів обліку і контролю виробничих витрат подається в табл. 1.6

Вивчення умов функціонування сільськогосподарських підприємств в галузі рослинництва Хмельницької області свідчить про їх специфіку порівняно

з підприємствами інших галузей, що має значний вплив на побудову управлінського обліку. Ці особливості стосуються менеджменту, економіки, обліку, технології та організації діяльності сільськогосподарських підприємств.

Таблиця 1.6

Характеристика основних методів обліку і контролю витрат

Назва методу	Порядок доведення завдань до підрозділу	Склад витрат	Спосіб виявлення відхилень від плану	Особи, що відповідають за відхилення	Система стимулювання
Стандарт-кост	На підставі нормативних даних зробленого проекту	Як правило, прямі, а в окремих випадках загальновиробничі і загальногосподарські витрати	Розрахунковим шляхом	Керівник підрозділу	За рішенням власника та наявності трудової угоди
Директ-костинг	На звітний рік	Лише прямі, змінні виробничі витрати	Розрахунковим шляхом	Керівник підрозділу (центрів витрат)	За рішенням власника та наявності трудової угоди
Нормативний	На звітний період на підставі нормативної калькуляції	Прямі, загальновиробничі, загальногосподарські витрати, витрати на збут	За допомогою сигнальних документів	Особи, з вини яких сталися відхилення	За економію витрат на підставі рішення органів управління
Чекова форма контролю	На виробничий період на основі внутрішньогосподарських нормативів	Виробничі витрати, загальновиробничі витрати, а також в разі потреби загальногосподарські витрати та витрати на збут	Розрахунковим шляхом	Колектив підрозділу	За підсумками звітнього періоду

Джерело: власні дослідження

Особливості побудови управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах схематично та обґрунтовано представлено у монографії В.Б. Моссаковського [72, с. 37]. Але у схему, на нашу думку, доцільно внести певні уточнення та доповнення. Для цього наведемо характеристику основних особливостей галузі рослинництва, згідно яких внесено відповідні зміни у схему.

Перша. Одна з важливих особливостей рослинництва полягає в тому, що основним засобом виробництва в цій галузі є *земля*. Це незамінний, зажди діючий засіб праці. При розумному використанні вона не лише не виснажується, але й може стати більш родючою, і відповідно, продуктивнішою. Систематичне підвищення родючості ґрунту потребує додаткових вкладень, які стосуються не лише поліпшення її обробки, а й додаткових витрат на добрива. В зв'язку з цим при плануванні та калькулюванні витрат на виробництво потрібно враховувати особливості землі, так як навіть при рівних витратах і однакових погодних умовах на різних земельних ділянках виробляється неоднакова кількість продукції.

Друга. Виробничі процеси у рослинництві пов'язані з живими організмами – *рослинами*. Тому проявлення економічних законів в даній галузі пов'язано з діями біологічних законів, за якими розвиваються живі організми. Це потребує індивідуального підходу до планування нормативних витрат, рівень яких може змінитися не лише під дією техніко-економічних, але й біологічних факторів (наприклад, вплив родючості ґрунту на урожайність сільськогосподарських культур та ін.).

Третя. Процес виробництва сільськогосподарської продукції ускладнюється тим, що крім людини і технічних засобів, відбувається *вплив природних факторів*. Робота в рослинництві, як правило, виконується на відкритому повітрі з мінливими метеорологічними умовами і температурою. Погода впливає на збільшення або зменшення обсягу виробництва продукції, полегшує або ускладнює виконання роботи. Через це спостерігаються відмінності у технології виробництва за місяцями, у нормах витрат матеріальних,

грошових і трудових ресурсах, а обсяг виробництва продукції передбачити наперед дуже складно.

Четверта. Процес виробництва неможливо організувати так, щоб вихід продукції протягом року був рівномірним або продовжувався без тривалої перерви при рівномірних витратах. Виробничі витрати в галузі рослинництва здійснюються протягом тривалого часу, при цьому дуже нерівномірно; відшкодування засобів – вихід продукції відбувається в момент, що визначається природними умовами дозрівання рослин. Тобто, галузь рослинництва має *тривалий цикл виробництва*. Іноді може тривати більше року, що ускладнює процес управління, адже керівник, приймаючи якесь поточне рішення, має враховувати, що наслідки стануть відомі лише через значний відрізок часу. Все це свідчить про високий ступінь ризику щодо очікуваних наслідків діяльності. Наприклад, в рослинництві тривалість виробничого циклу не дає можливості щомісячно визначити нормативну і фактичну собівартість продукції, а обумовлює накопичення нормативних витрат по окремих роботах, що виконуються під ті чи інші культури, за їх нормативною собівартістю. Фактичні ж витрати, які складаються з витрат по нормах і відхиленнях від норм, а також кінцеві фінансові результати діяльності (прибутки або збитки) визначаються по закінченню періоду виробництва.

П'ята. Істотна особливість діяльності сільськогосподарських підприємств полягає в тому, що значну частину продуктів, створених власними силами та засобами праці направляють на потреби інших галузей чи підрозділів, наприклад на корм або на потреби у наступному виробничому періоді (зерно на посів) або для виготовлення основних засобів (для поповнення основного стада, вирощування багаторічних насаджень тощо). Таким чином, *значна частина продукції власного виробництва не приймає товарної форми*, а залишається в господарстві для потреб виробництва. При цьому деякі витрати однієї галузі переносяться на іншу (наприклад, витрати на вирощування кормів в рослинництві через вартість цих кормів включаються до складу витрат тваринництва). В результаті рівень собівартості одного виду продукції залежить від собівартості іншого.

На нашу думку, крім вищеописаних особливостей рослинництва і наведених чинників, що пропонуються В.Б. Моссаковським доцільно у схему до організаційного блоку включити необхідність комп'ютеризації, без чого неможливо здійснити бюджетування та контроль витрат; до економічного – належне нормування наявності та використання ресурсів, планування витрат, облік і контроль за витратами; до технологічного – підвищення якості продукції рослинництва та родючості ґрунту [75, с. 164].

Вищезгадані чинники характеризують особливості діяльності галузі рослинництва і лягають в основу узагальнення концептуальних чинників специфіки формування методології управлінського обліку в галузі рослинництва (наведені в п. 1.3).

Серед найважливіших чинників виділимо складність в управлінні через тривалість виробничого процесу. Адже керівник, приймаючи рішення, має враховувати, що наслідки стануть відомі лише через значний проміжок часу, тобто поточне регулювання перетворюється у стратегічне, особливо через неможливість передбачення впливу на виробничий процес зовнішніх факторів, зокрема природних і маркетингових.

Також це стосується питання перебудови галузі шляхом зміни спеціалізації, адже наслідки запровадження нового сорту в рослинництві можна визначити лише через тривалий проміжок часу. Крім того, велика територіальна розкиданість підприємств ускладнює контроль за технологічними операціями в рослинництві, в першу чергу, за своєчасністю і якістю їх виконання та необхідністю оперативного втручання в ці процеси через зміну погодних умов.

Тому варто узагальнити, що у рослинництві через біологічні, ґрунтово-кліматичні та агротехнічні особливості виробництво продукції носить сезонний, розтягнутий в часі характер. Суть їх можна звести до наступного. Виробничий процес має найвищу і найнижчу інтенсивність, тому виникають проблеми щодо використання техніки, коли, наприклад, зернозбиральний комбайн працює всього два-чотири тижні в рік, а решту часу знаходиться на зберіганні.

В період міжсезоння виникають проблеми зайнятості трудових ресурсів і засобів виробництва, адже виробництво здійснюється за певними циклами: підготовка ґрунту до посіву, догляд за посівами, збирання урожаю тощо. В період виробничих циклів, які збігаються у часі, необхідно додатково залучати трудові і матеріальні ресурси для своєчасного виконання робіт. Крім того, по окремих сільськогосподарських культурах продукція може отримуватись не в звітному році, а в наступному (наприклад, озимі зернові культури). Саме це і пояснює ті організаційні та технологічні відмінності, які стосуються здійснення контролю виробничих процесів в рослинництві.

Але крім організаційних та технологічних особливостей на ефективність системи управлінського обліку витрат впливають форми господарювання, з яких найбільш важливими є внутрішньогосподарські: організація праці та її оплата; внутрішньогосподарський розрахунок і оренда; організаційно-правова форма економічного суб'єкта (акціонерне суспільство з колективною часткою власності); асоціація селянських господарств або селянське (фермерське) господарство із залученням найманої праці та інші колективні форми організації праці та її оплата.

Вказані організаційні особливості викликають необхідність виробничих витрат у рослинництві обліковувати за госпрозрахунковими підрозділами.

В підприємствах Хмельницької області, що досліджувались, цій проблемі приділяється недостатньо уваги. У положеннях та інструкціях, що діють, ці питання також висвітлюються недостатньо повно. А це пов'язано не тільки з оперативним управлінням за виробничими процесами, але й з підвищенням матеріальної зацікавленості працівників даної галузі в збільшенні виходу, якості продукції та їх відповідальності за результат роботи. Важливо також обліковувати собівартість продукції рослинництва не тільки в цілому по галузі, але й по кожному підрозділу з метою оперативного оцінювання їх роботи, завчасного виявлення наявних недоліків та ухвалення рішень щодо їх усунення.

Багато керівників в сільськогосподарських підприємствах не враховують особливостей організації підприємства, технології виробництва продукції, умов

ринкової конкуренції, ціноутворення, недооцінюють значення обліку в управлінні виробництвом, що сприяє ослабленню його функцій в режимі економії, раціональності та ефективності.

Однією з причин цього є те, що на сьогодні немає єдиного підходу щодо розробки і доведення до госпрозрахункових підрозділів та трудових колективів завдань щодо лімітів витрат та виходу продукції. Тому, залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, методики визначення та розподілу госпрозрахункового доходу підприємства витрати можна обліковувати в цілому за конкретними господарськими підрозділами або деталізувати ці дані за окремими об'єктами (групами об'єктів) обліку, тобто в рослинництві за культурами (групами культур) чи роботами під урожай майбутнього року.

На нашу думку, об'єктами обліку витрат в розрізі кожного об'єкта виробництва (культури, групи культур, види робіт) повинні стати етапи технологічного процесу відповідно технологічним картам виконання робіт і норм затрат. Дане питання, крім як від організаційно-технологічних особливостей, залежить і від ступеню централізації, децентралізації обліку та рівня його механізації. Це забезпечить контроль і аналіз собівартості на рівні виконання кожного етапу технологічного процесу, визначення собівартості конкретних об'єктів калькуляції, порівняння облікових та планових показників.

Проте, сільськогосподарські підприємства повинні мати право вибору в організації обліку витрат конкретних об'єктів на рівні виробничих підрозділів, або в центральній бухгалтерії господарства. Вибір повинен здійснюватися в обліковій політиці з урахуванням особливостей підприємства, технології, спеціалізації виробництва, а також необхідності і корисності для управління інформації щодо витрат виробництва.

Тому, вважаємо, що управлінський облік в умовах внутрішньогосподарського розрахунку повинен відповідати наступним вимогам: а) забезпечувати повну можливість порівняння планових показників з фактичними за кожним госпрозрахунковим підрозділом; б) своєчасно та

об'єктивно відображати обсяг виконаних робіт і виробничих витрат, приймаючи до уваги тільки ті витрати, які здійснені госпрозрахунковими підрозділами і підконтрольні їм та доведені до них в завданнях; в) своєчасно враховувати послуги тих госпрозрахункових підрозділів, які надавали їх даному підрозділу; г) оцінювати натуральні елементи витрат і послуг інших госпрозрахункових підрозділів за планово-обліковими (розрахунковими) цінами, передбаченими у виробничому завданні; д) забезпечувати оперативний контроль за правильним використанням засобів виробництва, фонду оплати праці, лімітів витрат на сировину, матеріали, добрива, нафтопродукти тощо.

Для стабільного і спрямованого розвитку на перспективу галузі рослинництва необхідно створити економічно обґрунтовану систему управління, в якій центральне місце займає бюджетування, базою якого є управлінський облік.

При використанні терміну бюджетування, що принесений із-за кордону, краще застосовувати дефініцію планування, на що звертають увагу багато науковців [34, с. 257; 73, с. 184; 63 с. 362]. У наступних розділах (особливо роз. 3.1) термін бюджетування буде використовуватись з метою узгодження процесів формування даних у галузі рослинництва та у фінансових розрахунках.

Під бюджетом підприємства розуміють [0, с. 37] такі види бюджетів:

- основні – бюджет доходів і витрат, руху грошових коштів, стану розрахунків з дебіторами і кредиторами тощо;
- допоміжні – бюджет податків, капітальних інвестицій, кредитів тощо;
- додаткові (спеціальні) – бюджет розподілу прибутку, окремих проектів або програм тощо.

Всі бюджети узагальнюються у зведеному (основному) бюджеті (майстер-бюджеті), який може складатися до певного виду бізнесу (операційні бюджети), маючи на увазі вид діяльності (виробництво, торгівля, переробка продукції тощо), тобто на підприємстві може складатися кілька бюджетів, які в подальшому узагальнюються у зведеному фінансовому бюджеті.

Бюджетування в сільському господарстві має ряд особливостей і може складатись із декількох етапів: збір інформації, планування графіку координації дій між центрами відповідальності; визначення стратегії розвитку підприємства

та чинників, які негативно впливають на обсяг вирощування продукції; проведення допоміжних розрахунків по визначенню і обґрунтуванню кількісних та якісних характеристик об'єктів витрат і доходів, обговорення бюджетних показників за центрами відповідальності, їх координація, проектування, затвердження, а також узгодження з напрямками діяльності господарюючого суб'єкта.

На нашу думку, важливе значення має процес бюджетування не лише в цілому по підприємству, а в першу чергу по окремих структурних підрозділах.

Вважаємо, що до головних етапів бюджетування у розрізі структурних підрозділів галузі відноситься безпосередня організація бюджетування за центрами витрат і відповідальності, що включає: розробку проектів бюджетів кожного окремого структурного підрозділу; прийняття і затвердження бюджетів структурних підрозділів; узгодження бюджетів підрозділів з інтересами господарства в цілому; поточний аналіз, виявлення відхилень, коригування бюджетів у межах структурного підрозділу та взагалі по господарству.

Принципово важливим є чітка послідовність розробки бюджету структурного підрозділу галузі, яка полягає у дотриманні наступних етапів:

- вивчення внутрішньої і зовнішньої документації структурного підрозділу, його структури і взаємодії окремих виробничих одиниць, механізмів;
- пошук найменш трудоємких шляхів залучення управлінського персоналу підприємства в процес бюджетування окремого структурного підрозділу;
- розробка плану впровадження бюджетування у структурному підрозділі (всі подальші дії будуть визначені планом впровадження);
- перегляд існуючих (за їх наявності) та розробка нових внутрішніх стандартів;
- створення інформаційної бази для бюджетування, що передбачає розробку нових звітів по підрозділах, наближених до специфіки діяльності господарства;
- створення нових або реорганізація старих підрозділів для здійснення процесу бюджетування;

- розробка чи придбання програмного забезпечення і його встановлення у внутрішній мережі підприємства;
- навчання персоналу.

Усі бюджетні показники в розрізі центрів відповідальності поділяються на: встановлювані апаратом управління централізовано; встановлювані безпосередньо структурним підрозділом. Реалізація бюджетного завдання передбачає встановлення персональної відповідальності керівників структурних підрозділів за виконання бюджетних показників. Розподіл відповідальності за виконання бюджетів структурних підрозділів визначається організаційною структурою і системою управління господарства тобто, розподілом функціональних обов'язків щодо забезпечення господарської діяльності підприємства в розрізі окремих стадій фінансового циклу, виробничих процесів тощо; регламентом співпідпорядкованості і координації різних структурних підрозділів галузі рослинництва, закріпленим у відповідних внутрішніх нормативних документах (посадові інструкції керівників, положення про підрозділи, положення про планування тощо).

Центр відповідальності являє собою сегмент, керівник якого звітує за певний перелік робіт. Облік відповідальності виступає обов'язковою складовою на всіх стадіях бюджетного процесу: складання зведеного бюджету, контроль виконання, аналіз виконання. Розподіл структурних підрозділів на центри відповідальності дозволяє:

- використовувати специфічні методи управління з урахуванням особливостей діяльності кожного окремого структурного підрозділу галузі рослинництва;
- пов'язати планування з організаційною структурою галузі;
- децентралізувати планування, здійснюючи його на всіх рівнях управління;
- встановити відповідальних за виникнення витрат, виручки, прибутку по структурному підрозділу.

Переваги бюджетування у межах структурного підрозділу полягають у позитивній дії на мотиваційний (стимулюючий) настрій колективу; координацію

роботи підрозділів і підприємства в цілому; можливість проведення аналізу бюджетів та своєчасного внесення коригуючих змін; удосконалення процесу розподілу ресурсів; допомоги керівникам підрозділів постійно здійснювати контроль за використанням виробничих витрат. Крім того, бюджети створюють можливість для експрес-аналізу та контролю за виробничими витратами, що дозволяє оцінити діяльність менеджерів, визначити ефективність і результативність управлінських рішень.

1.3. Концептуальні засади побудови управлінського обліку в рослинництві

В процесі дослідження встановлено, що система управлінського обліку в рослинництві має свою специфіку, яка базується на концептуальних чинниках формування методології управлінського обліку (рис. 1.3).

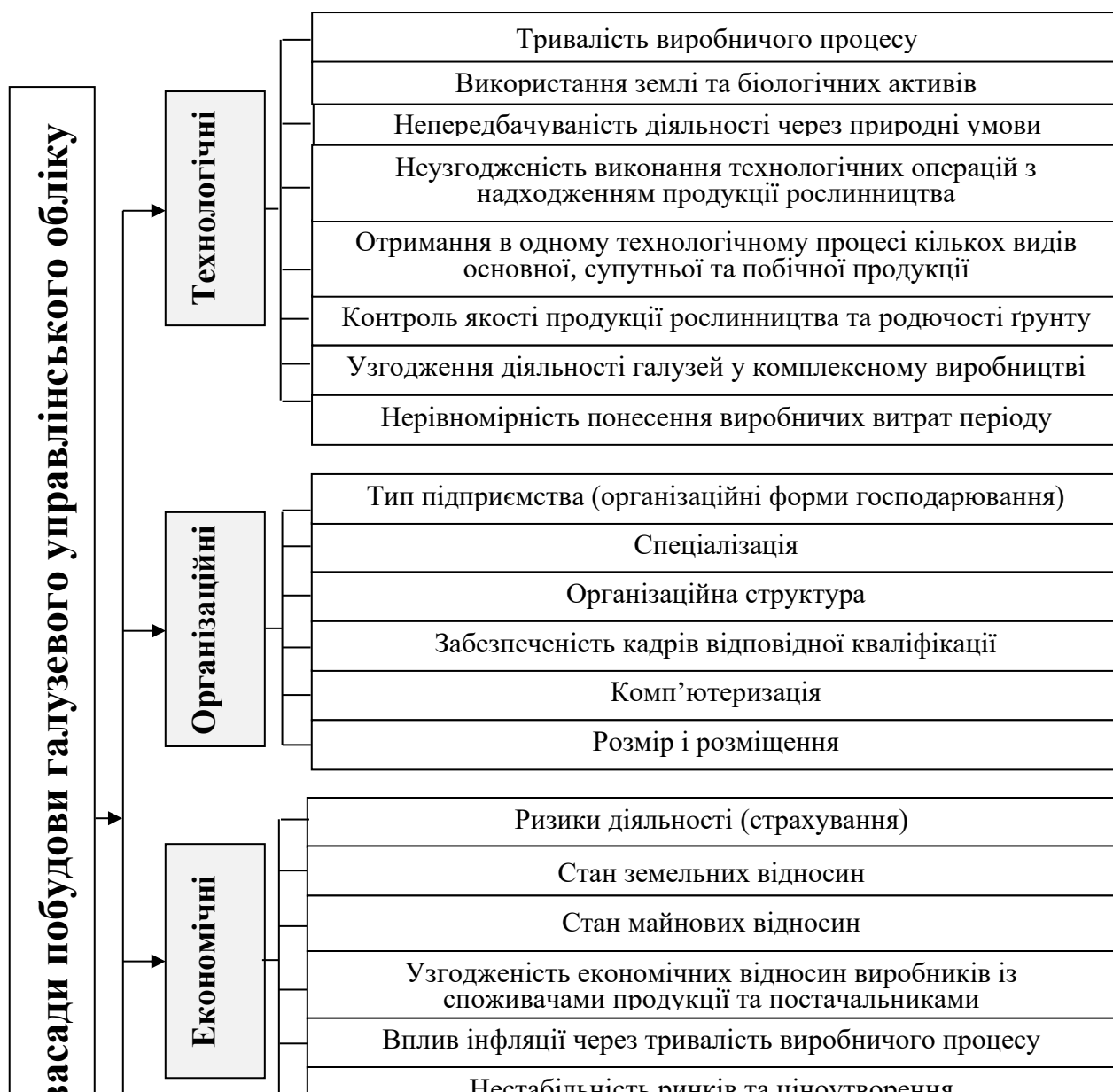


Рис. 1.3. Концептуальні засади побудови управлінського обліку в галузі рослинництва

Джерело: власні дослідження

В процесі господарської діяльності в адміністрації підприємства можуть виникнути ряд проблем пов'язаних з класифікацією витрат, рівнем деталізації місця виникнення витрат і як їх пов'язати з центрами відповідальності, та питанням у розрізі яких видів витрат організувати облік: фактичних або планових (нормативних), повних або виробничих витрат.

Визначити чіткий порядок організації обліку та контролю для всіх підприємств, а особливо сільськогосподарських практично неможливо, однак можна виділити ряд факторів, які впливають на їх побудову та деякі загальні принципи організації обліку для потреб управління.

Так, зокрема організація обліку та контролю на підприємстві складається з наступних трьох етапів (рис. 1.4).

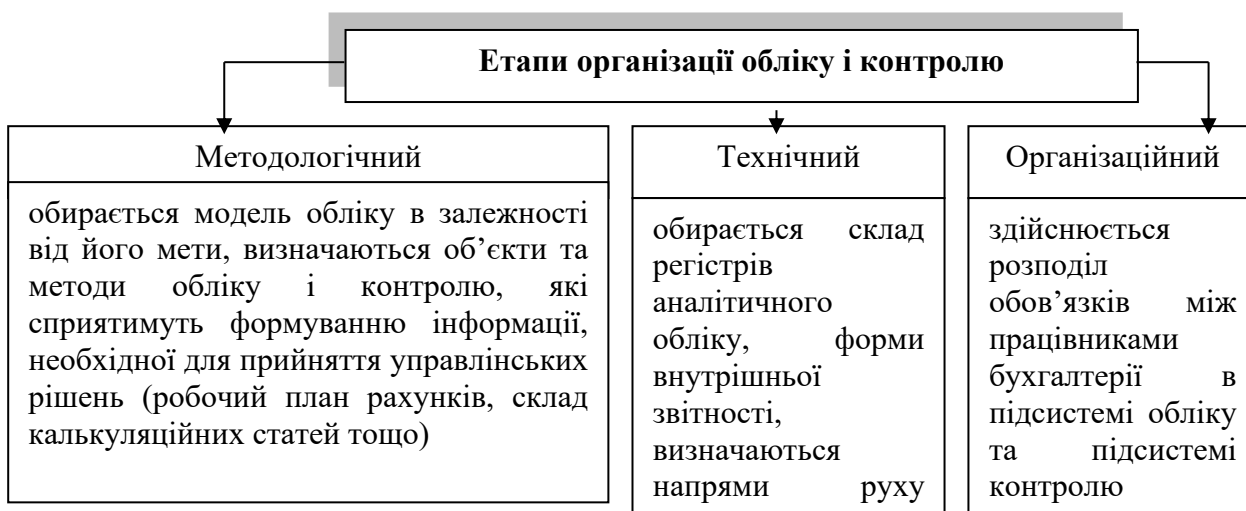


Рис. 1.4. Етапи побудови обліку та контролю на підприємстві

Джерело: власні дослідження

Від побудови організаційної структури залежить система управлінського обліку підприємства. Адміністрація підприємства вирішує, якому підрозділу надати ті або інші повноваження, як розподілити відповідальність між виконавцями, якою повинна бути ієрархічна структура управління підприємством, тобто встановлює організаційну структуру підприємства.

Слід розрізняти організаційну структуру підприємства та організаційну структуру управління. Якщо *організаційна структура підприємства* визначається сукупністю виробничих підрозділів і становить організаційну побудову підприємства, то *структура управління* – це розподіл обов’язків та повноважень у системі управління, певні відносини субординації між працівниками і структурними підрозділами.

Організаційна структура кожного підприємства формується під впливом різних чинників, однак одним із головних принципів організації має бути чіткий розподіл повноважень і відповідальності.

З урахуванням особливостей організації та структури підприємства, де кожен підрозділ має свої інтереси повинні визначатися функції внутрішньої системи контролю – вимірювання, комунікація, оцінка та мотивація (стимулювання).

Для прийняття управлінських рішень, як і для оцінки та контролю, не завжди потрібна повна сукупна інформація. Тому для прийняття таких рішень необхідна інформація накопичується у функціональних відділах і службах та використовується разом з інформацією, що формується в управлінському обліку.

Перш за все, необхідно розглянути особливості функціонування обліку в рослинницьких підрозділах, визначення побудови взаємовідносин між керівництвом підприємства та колективами підрозділів, організацію контролю витрат, матеріальне стимулювання та підведення підсумків діяльності тощо.

Сам перелік цих питань свідчить про важливість їх вирішення, особливості розв'язання в окремих підприємствах та розподіл обов'язків між окремими виконавцями тощо.

Як вже зазначалось в пункті 1.2 на побудову обліку в сільськогосподарських підприємствах істотно впливають природні фактори, які призводять до непередбачуваних результатів діяльності. Тому на відміну від діяльності промислових підприємств в сільськогосподарських підприємствах діяльність рослинницьких бригад пов'язана з тим, що під впливом зовнішніх факторів виникає потреба уточнення завдань через виникнення необхідності здійснення додаткових робіт, зокрема, проведення кількох культивацій або через зміни умов постачання, а в результаті – зростають ціни на нафтопродукти.

Крім того, розміщення рослинницьких підрозділів на значних територіях ускладнює контроль за виконанням технологічних операцій; низька забезпеченість сільськогосподарською технікою та висока її зношеність ускладнює процес нормування і контролю за витратами; відмінності в організаційній побудові підприємств через різні форми власності вимагає індивідуального підходу до узгодження діяльності між керівництвом та структурними підрозділами тощо.

Найбільш істотним моментом серед вищезазначеного слід визнати відмінності в організаційній побудові підприємства. Розмір підприємств може привести до непередбачених ситуацій у веденні обліку та контролі витрат. Наприклад, у підприємствах, що підпадають під статус малих, необхідно звернути увагу на випадки, коли власник відмовляється від запровадження управлінського обліку. Тому побудова взаємовідносин між керівниками (власниками) підприємства та виконавцями повинна будуватися на договірних відносинах, що вимагає розробки положення про управлінський облік, складання угоди між колективом підрозділу та керівником, а також визначення порядку відповідальності виконавців та ухваленні управлінських рішень.

Названі фактори не залежать від діяльності колективу бригади, але вони можуть істотно вплинути на наслідки її роботи. Тому доцільно дослідити, по-

перше, склад факторів, що впливають на наслідки роботи підрозділів, по-друге, яким чином можна визначити величину цього впливу; по-третє, встановити, хто має відповідати за подібні явища.

Розгляд цієї проблеми заслуговує на дослідження наслідків впливу діяльності підрозділів за допомогою належної системи побудови матеріального стимулювання. Тому слід вирішити питання щодо застосування матеріального стимулювання відповідно до результатів діяльності підприємства та його структурних підрозділів.

Вивчення іноземного досвіду свідчить про суттєві розбіжності в поглядах авторів на цю проблему, починаючи з повної відмови до його застосування та пропозицій щодо зовнішнього стимулювання (грамоти, відзнаки тощо) та до матеріального стимулювання на певному рівні залежно від одержаного результату колективом виконавців. Поряд з цим закордонні спеціалісти стверджують, що традиційні стимулюючі схеми узгодження винагороди з результатами діяльності не витримують критики. Але можна визнати і той факт, що система стимулювання виконавців у сільськогосподарських підприємствах України ніяк не гірша від систем розвинених країн, однак потрібно уточнити окремі положення щодо визначення госпрозрахункового доходу. Тому виникає потреба обґрунтування систем показників, що характеризують діяльність сільськогосподарських підприємств, їх підрозділів і розробки пропозицій щодо стимулювання виконавців.

Сама по собі система матеріального стимулювання не викликає сумнівів, але проблеми, як відомо, часто криються у деталях, тобто у конкретних формах і методах стимулювання. З цією метою необхідно [84, с. 237]:

- узгодити в договорі між власником підприємства та колективом порядок нарахування заробітку в межах завдання, тобто виплату заробітку в межах сум, що нараховувалися виконавцем протягом звітного періоду, наприклад, протягом року слід нараховувати 70-80 % від планового фонду оплати праці;
- узгодити в договорі порядок нарахування заробітку за виконання та перевиконання планових завдань центром витрат (за економію витрат), центром

прибутку (за отримання понадпланового прибутку), центром госпрозрахункового доходу (за отримання понадпланового доходу).

Для підготування та ухвалення управлінських рішень керівникам підприємств необхідна як загальна інформація по підприємству в цілому, так і деталізована, тобто за внутрішніми сегментами діяльності. Внутрішній сегмент підприємства може бути визначений як центр відповідальності, за наслідки діяльності якого несе відповідальність керівник.

Автором першого сучасного трактування витрат за центрами відповідальності вважають С.О. Олійника [67, с. 37]. Ним запропонована ідея обліку відхилення від передбаченого рівня діяльності підрозділу для оцінки роботи тих або інших адміністраторів. Цей підхід вимагає закріплення відповідальності керівників і систематичний контроль щодо дотримання відповідальності кожною відповідальною особою.

З цього приводу П.Л. Сук зазначає, що такий підхід хоча і забезпечує дієвий контроль витрат, але не позбавляє можливості отримання показників собівартості з точністю, не меншою ніж при традиційних методах [92, с. 49]. Відомо, що там, де контролюються та аналізуються технологічні норми, об'єми виготовленої продукції збільшуються, а ефективний контроль витрат на виробництво продукції може бути досягнутий тільки шляхом порівняння фактичних витрат з нормативами за певний період по кожному центру відповідальності.

Побудова обліку витрат відповідно до організаційної структури дозволяє пов'язати діяльність кожного підрозділу з відповідальністю конкретних осіб, оцінити їх та визначити внесок у загальні результати підприємства.

В практиці підприємств, що працюють в умовах ринку, розрізняють наступні підходи до побудови аналітичних рахунків управлінського обліку:

- за місцями виникнення витрат;
- за центрами виникнення витрат;
- за центрами відповідальності.

Витрати, що виникають на будь-якому рівні управління, пов'язані з певним місцем виникнення витрат. Облік за місцями виникнення витрат відображає горизонтальну структуру підприємства, дозволяючи цим самим контролювати формування витрат; обґрунтовано розподіляти непрямі витрати; забезпечувати простоту та точність обліку витрат.

Місця виникнення витрат є об'єктами аналітичного обліку витрат за елементами виробництва та статтями калькуляції. Саме завдяки виділенню місць виникнення витрат, в рослинництві без жодних зусиль можна віднести прямі витрати на вирощену культуру на конкретній ділянці, а непрямі витрати через процедуру розподілу.

Аналітичний облік витрат може вестись по менш укрупнених місцях виникнення витрат, що отримали назву центрів виникнення витрат. *Центри виникнення витрат* – це окремі структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання.

Необхідно розрізняти центри відповідальності та центри виникнення витрат. *Центри відповідальності* – це сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника та всього колективу за результати діяльності, що підлягають контролю. Облік за центрами відповідальності забезпечує прямий і зворотній зв'язок різних рівнів управління, тобто комунікацію в управлінській підсистемі суб'єкта господарювання.

З позиції управління поділ організації на центри відповідальності повинен визначатися специфікою конкретної ситуації та відповідати наступним основним вимогам: а) центри відповідальності необхідно пов'язати з виробничою та організаційною структурою підприємства; б) на чолі кожного центру відповідальності повинна бути відповідальна особа – менеджер; в) в кожному центрі відповідальності повинен бути показник для виміру обсягу діяльності та база розподілу витрат; г) необхідно чітко визначити сферу

повноважень та відповідальності менеджера кожного центру відповідальності; д) для кожного центру відповідальності необхідно встановити форми внутрішньої звітності; е) менеджери центру відповідальності повинні приймати участь в проведенні аналізу діяльності центру за минулий період та складанні планів на майбутній період.

Виходячи з функцій, які виконують центри відповідальності, їх поділяють на основні та допоміжні. Основні центри відповідальності займаються безпосереднім виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг для споживачів. Їх витрати безпосередньо списують на собівартість продукції. До таких центрів, наприклад, можна віднести ділянки та цехи основного виробництва, відділу збуту.

Допоміжні центри відповідальності існують для обслуговування основних центрів відповідальності. Витрати цих центрів спочатку розподіляють за основними центрами відповідальності, а вже потім у складі загальних витрат включають до собівартості продукції, яка реалізується споживачам. До таких центрів можна віднести адміністративно-господарський відділ, відділ технічного контролю, ремонтна майстерня, автотранспорт тощо.

Виходячи з обсягу повноважень та відповідальності центри відповідальності поділяються за витратами, доходами, прибутками, інвестиціями та рентабельності. Зупинимось детальніше на розгляді центру відповідальності за витратами під яким розуміють підрозділ на підприємстві, керівник якого відповідає тільки за витрати.

Організація обліку витрат за такими центрами дає можливість здійснювати контроль за формуванням витрат, підвищувати відповідальність за їх доцільністю і обґрунтовано розподіляти непрямі витрати за носіями витрат.

Центри відповідальності за витратами можуть бути побудовані наступним чином (рис. 1.5).

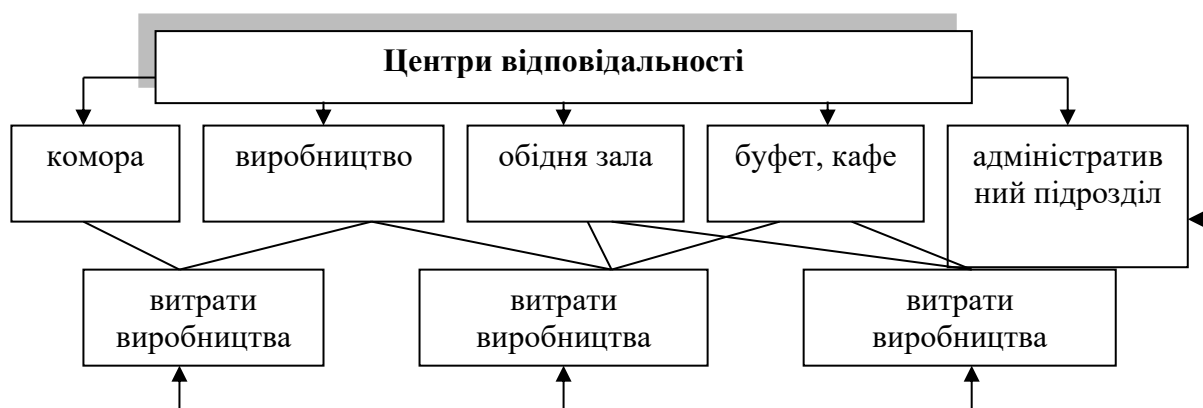


Рис. 1.5. Центри відповідальності за витратами

Джерело: власні дослідження

На відміну від місць виникнення витрат центри відповідальності за витратами займаються групуванням витрат в аналітичному обліку за окремими роботами, операціями, функціями виробничих підрозділів. Це виділення визначається бажанням додати точки контролю витрат в підрозділі, а головне – забезпечити більш точний розподіл непрямих витрат по носіях витрат.

Як вже зазначалось, вирішальне значення для побудови обліку має узгодження організаційної структури підприємства в цілому та надання окремим підрозділам повноважень щодо контролю за результатами діяльності.

В першу чергу це передбачає вирішення питання щодо розгляду повноважень, на що звертає увагу Т.В. Дідоренко: «Структура управлінського обліку з часом істотно змінюється. Спочатку виникли такі структурні одиниці, як місця формування витрат. У нас до цього часу деякі спеціалісти вважають, що управлінський облік – це система управління витратами, хоч це по суті не так. Структура місць виникнення витрат стала основою для формування інформаційної та організаційної моделі будь-якого підприємства. Але зараз це питання вирішується по-іншому: через центри відповідальності. Центр відповідальності – це не структурний підрозділ, у якому виникають будь-які витрати або доходи і т.д., а структурна одиниця, яка виникає як результат децентралізації та делегування відповідальності від вищих рівнів управління до нижчих. Якщо вищий менеджмент не передасть свої функції і не делегує частини відповідальності та відповідно прав на більш низькі рівні управління, то у принципі виділити центр відповідальності неможливо» [35, с. 153].

На нашу думку, делегування повноважень нижчим органам влади – це лише упорядкування системи, а не самого управління, і облік витрат у будь-якому випадку залишається без змін, а передача повноважень дозволяє налагодити контроль і стимулювати наслідки управлінських рішень.

Центри відповідальності створюються у відповідності з деталізованою схемою організації підприємства та переліком посадових обов'язків на кожному робочому місці. Якщо при розробці посадових інструкцій не було враховано потреби контролю за витратами, то до них додаються відповідні доповнення.

Схематично склад центрів відповідальності в галузі рослинництва в ТОВ «Козацька долина-2006» Кам'янець-Подільського району Хмельницької області наведено у табл. 1.7.

Такий розподіл центрів відповідальності дає можливість конкретно розробити посадові інструкції персоналу, закріпити окремих працівників за проведенням контролю операційно-технологічних витрат даного об'єкта та забезпечити ефективність виконання обов'язків.

Таблиця 1.7

**Центри відповідальності рослинництва в ТОВ
«Козацька долина-2006» Кам'янець-Подільського району
Хмельницької області**

Центри відповідальності	Керівник центру відповідальності	Основні види діяльності
Рільничі бригади	Бригадири рільничих бригад	Виробництво продукції рослинництва
Бригада по вирощуванню овочів	Бригадир овочевої бригади	Вирощування овочів
Бригада по кормовиробництву	Бригадир по кормовиробництву	Вирощування, закладка і зберігання грубих і соковитих кормів
Машинно-тракторний парк	Завідувач машинно-тракторного парку	Машинно-тракторні послуги для внутрішньогосподарських підрозділів
Автопарк	Завідуючий гаражем	Автопослуги для внутрішньогосподарських підрозділів

Тік	Завідуючий током	Доробка зернової продукції і насіння власного виробництва
-----	------------------	---

Джерело: власні дослідження

В сучасних умовах первинними підрозділами в рослинництві є виробничі бригади; бригади можуть підрозділятися на ланки, а за кожною ланкою закріплюється певна кількість сільськогосподарських угідь, а при потребі машини та устаткування. Однак такий підхід зустрічається досить рідко, так як за ланками закріплюється площа просапних або овочевих культур. Тому у рослинництві центром відповідальності слід вважати бригаду, якій видається госпрозрахункове завдання, що створює можливість контролю за діяльністю витрат.

Поєднання центрів відповідальності із центрами витрат, яким доводять завдання щодо формування доходів і нормативи витрат на вирощування окремих культур в галузі рослинництва наведено на рис. 1.6. Це дає змогу формувати належним чином госпрозрахунковий дохід.

Слід визнати, що в сільськогосподарських підприємствах, як правило, центри відповідальності є центрами госпрозрахункового доходу. Разом з тим слід зазначити, що окремими центрами відповідальності можуть бути центри, які призначені для формування таких витрат як адміністративні витрати, витрати на збут тощо. Здебільшого вони будуть одночасно і центрами витрат. За ці витрати мають відповідати певні особи, що несуть відповідальність за систему контролю.

Рослинництво

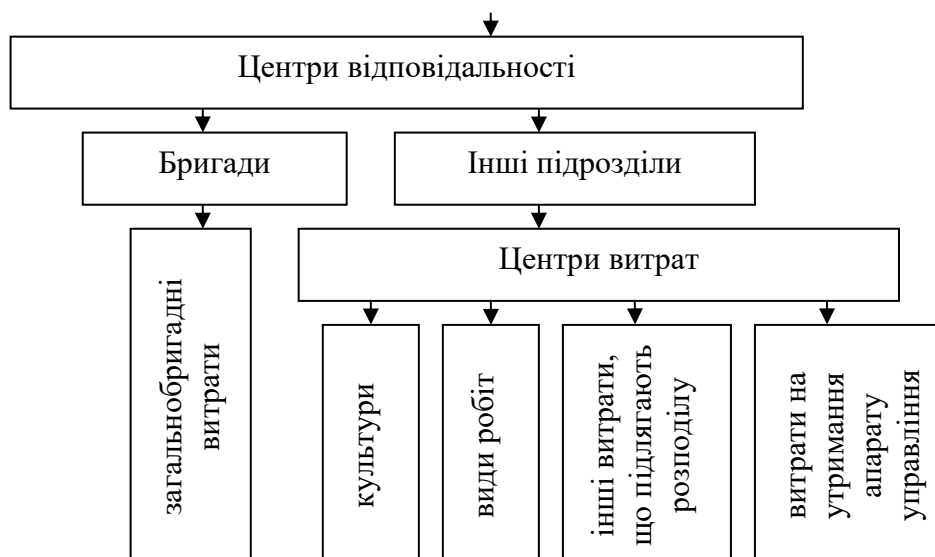


Рис. 1.6. Центри відповідальності та центри витрат в галузі рослинництва

Джерело: власні дослідження

При дослідженні, виникла потреба розширити сферу відповідальності за певні види витрат. Це привернуло увагу М.С. Пушкаря, який запропонував збільшити кількість об'єктів витрат за рахунок розширення сфери діяльності, зокрема, витрат на підвищення якості продукції, соціальних витрат, маркетингової діяльності. Вважаємо, що в сучасних умовах це є доцільним, особливо серед зазначених напрямків важливе значення мають витрати, що пов'язані з природоохоронною діяльністю. Тому для формування подібних витрат мають бути створені центри відповідальності й відповідно при потребі визначені центри витрат з метою виділення коштів на ці цілі та в подальшому контролювати їх використання ї.

У зв'язку з виділенням центрів відповідальності в сучасних умовах виникає необхідність підрахунку доходів і витрат кожного з них та оцінки його впливу на загальний фінансовий результат сільськогосподарських підприємств, що потребує застосування трансфертних цін. Це можна досягти методом оцінки взаємовикористаної продукції або робіт чи послуг лише за оцінкою визначеною в плані. На нашу думку, це потрібно взяти за основу взаємовідносин між госпрозрахунковими підрозділами при використанні внутрішньогосподарських розрахунків.

Отже, облік за центрами відповідальності в сільськогосподарських підприємствах дозволяє оперативно контролювати витрати і визначати результати на різних рівнях управління підприємства, оцінювати роботу окремих керівників та підрозділів на основі оперативної звітної інформації, узгоджених планів діяльності та запровадження трансфертного ціноутворення. Це дозволить здійснювати чіткий облік, планування і контроль діяльності структурних підрозділів підприємства, що підвищить ефективність прийняття управлінських рішень.

Довгий час найбільш поширеними формами контролю за діяльністю правління колгоспу були ревізійні комісії (ревізори). Створення таких контрольних служб у названих суб'єктів господарської діяльності знаходило підтвердження у засновницьких документах, в першу чергу, в статуті.

Вибраний контрольний орган здійснював свою роботу на користь власників підприємства. Перевірка фінансово-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства проводилася за підсумками один раз в два роки, а також у будь-який час за ініціативою самої ревізійної комісії (ревізора) підприємства або за рішенням загальних зборів членів наглядової ради.

Проте практика показує, що в сучасних умовах створення ревізійної комісії або ревізора вдається далеко не завжди. В кращому разі це може знайти підтвердження у протоколі загальних зборів членів щодо обрання комісії, а розробити план роботи, а тим більше здійснити акти проведених ревізій або перевірок та результати їх розгляду практично неможливо.

Перевірка на практиці вирішення цього питання шляхом ознайомлення з протоколами засвідчила, що досить часто доводиться стикатися з несерйозним підходом до формування ревізійних комісій, коли до їхнього складу обираються особи, що мають невеликий досвід бухгалтерської роботи або ж займають посади в органах управління цього ж підприємства.

А функції ревізійної комісії (ревізора) достатньо серйозні та вагомі, зокрема:

- складання висновку, в якому повинні міститися підтвердження достовірності даних, що містяться в звітах, інших фінансових документах та інформація про факти порушення нормативних актів;
- здійснення контролю за виконанням вимог документів, що регламентують фінансово-господарську діяльність;
- встановлення повного, своєчасного і достовірного відображення господарських та фінансових операцій, контроль за оптимізацією та автоматизацією облікових робіт;
- удосконалення бухгалтерського обліку за раціональним використанням матеріальних, трудових, фінансових ресурсів та вивчення існуючого контролю за збереженням власності підприємства.

Одночасно слід відмітити, що на ревізійні комісії раніше не покладалися обов'язки з контролю за виконанням бюджетів витрат структурних підрозділів. Як правило, цю роботу виконувала економічна служба, однак в сучасних умовах вона відсутня майже у всіх сільськогосподарських підприємствах, а створення служби внутрішньогосподарського контролю є для більшості підприємств новим і малопоширеним заходом.

Для створення такої служби потрібно враховувати багаторівневу організаційну структуру управління економічного суб'єкта господарської діяльності, наявність філій, територіально відособлених підрозділів з наданням їм фінансової самостійності.

Служба внутрішньогосподарського контролю здійснює реальне планування і контролює фінансування діяльності підприємства. Вона створюється на підставі спеціального розпорядження, в якому визначаються цілі, завдання, структура, чисельність та обов'язки працівників; передбачається періодичність ревізій, перевірок та порядок розгляду їх результатів. Вона має право вимагати від управління підприємства звіт про його діяльність, ознайомлення з документацією підприємства, перевірки стану каси, проведення інвентаризації тощо.

Служба внутрішньогосподарського контролю дозволить виявити можливі негативні відхилення, розглянути чинники, що приводять до їх появи, розробити анкети для виявлення різного роду помилок і відхилень у виробничому процесі та звітності.

Виходячи з вищевикладеного, для сільськогосподарських підприємств найбільш доцільним варіантом є організація саме служби внутрішньогосподарського контролю, що обирається наглядовою радою (ревізійною комісією). За наглядовою радою залишаються функції контролю діяльності виконавчих органів і проведення ревізії виробничої діяльності підприємства.

Досліджено, що на практиці існує інший підхід щодо побудови системи контролю за відсутності економічної служби – це передача контрольних функцій бухгалтерії підприємства чи іншим спеціалістам. Для цього необхідно перерозподілити їхні функції, систему бюджетування, тобто доручити розробку технологічних карт з вирощування окремих культур агроному, а функції контролю має виконувати бухгалтер, який веде облік витрат виробництва. У цьому випадку слід розширити штат бухгалтерії. Оперативний контроль має бути перекладено безпосередньо на керівників центрів відповідальності. Бухгалтер має перевіряти лише зроблені розрахунки керівника підрозділу та визначати кінцеві результати підрозділу за звітний період. За відсутності у підприємстві бухгалтера відповідної кваліфікації цю роботу повинен виконувати залучений аудитор. Такий спеціаліст може підводити підсумки діяльності центрів відповідальності за звітний період або виконувати весь комплекс робіт (попередній, поточний та завершальний контроль).

Попередній контроль здійснюється до початку робіт, тобто до проведення господарських операцій, і направлений на попередження незаконності та недоцільності виконання робіт, що дозволяє попередити нераціональні витрати. Якщо мати на увазі цей вид контролю у рослинництві, то він має охоплювати вивчення очікуваних результатів діяльності підрозділів щодо набору культур, переліку технологічних операцій тощо.

Поточний контроль має здійснюватися повсякденно паралельно з ходом виробництва або в процесі здійснення господарських операцій на основі даних управлінського та фінансового обліку, і направлений на оперативне усунення недоліків шляхом виявлення негативних відхилень у виконанні бюджетів та аналізу їх причин. Тут необхідно виділити важливу роль бухгалтера, агронома, а також керівників підрозділів, що забезпечують належну організацію поточного контролю.

На підтвердження цього, згадаємо думку І.М. Буценка: «...великі можливості для здійснення поточного контролю в рослинництві належать агрономам та керівникам структурних підрозділів. Так, агрономи спільно з керівниками бригад систематично контролюють хід виконання виробничих планів і госпрозрахункових завдань за об'ємом виробництва, кількістю і якістю реалізованої продукції, рівня витрат на виробництво і собівартістю отриманої продукції, забезпечення мінеральними, органічними добривами та ін.» [19, с. 270].

На нашу думку, при здійсненні поточного контролю необхідно звернути увагу на склад робіт, особливо при зміні умов виробництва, викликаних непогодою, підбір відповідної техніки (при можливості), щоб здешевити виконання робіт та підвищити їх якість, не допустити втрати урожаю тощо. Одночасно слід уточнити склад технологічних операцій, які можуть виникнути при зміні погодних умов та встановити хто має покривати ці витрати.

Завершальний внутрішньогосподарський контроль здійснюється після виконання робіт і господарських операцій у поєднанні з аналізом господарської діяльності. Його основна мета полягає в перевірці правильності і законності господарських операцій, здійснених за контрольований період і на цій підставі дати керівництву підприємства інформацію про недоліки та помилки в роботі, порушення і зловживання, якщо вони мали місце та рекомендації по усуненню і недопущенню їх в майбутньому.

Подібний підхід щодо здійснення контрольних функцій спостерігається також у зарубіжній літературі, де виділяють три форми контрольних заходів: попередній контроль, супутній та контроль із зворотним зв'язком [73, с. 179].

Попередній контроль направлений на виявлення і запобігання відхилення перш, ніж вони можуть виникнути. Його мета полягає в тому, щоб гарантувати таку якість вхідних ресурсів (людських, матеріальних, фінансових), яка б на підприємстві не створила проблем при виконанні його завдань.

Супутній контроль полягає в моніторингу поточної діяльності співробітників підприємства і, направлений на перевірку дотримання ними прийнятих стандартів. В його основі лежать нормативні показники, а також правила і керівні положення по виконанню робочих завдань та поведінці співробітників.

Контроль із зворотним зв'язком (контроль після дії) фокусується на результатах діяльності підприємства, зокрема на якості готової продукції і послуг. Різновидом такого контролю вважається бюджетування: контрольні органи на підприємстві стежать чи укладаються вони в бюджетні рамки і у разі потреби ухвалюють відповідні управлінські рішення.

Існуючі форми внутрішньогосподарського контролю обумовлюють технічне проведення контролю фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських суб'єктів. При цьому важливою умовою підвищення якості і дієвості внутрішньогосподарського контролю є правильна класифікація прийомів, процедур і методів контролю.

В Україні відсутня єдина методика по систематизації прийомів і способів проведення внутрішньогосподарського контролю витрат на виробництво продукції рослинництва. Майже кожен аудитор або вчений-фахівець в галузі рослинництва використовує чи пропонує свою систематизацію та методику проведення перевірки.

Метод контролю в загальному вигляді є комплексним вивченням достовірності, ефективності, законності і доцільності господарських операцій на

основі використання облікової та позаоблікової інформації в зв'язку з дослідженням фактичного стану об'єктів перевірки.

Методика внутрішньогосподарського контролю витрат в галузі рослинництва повинна передбачати вирішення наступних завдань:

- встановлення обґрунтованості планування і ступеню виконання планових завдань за обсягом виробництва рослинницької продукції, аналіз чинників, що вплинули на недовиконання цих планів;
- дотримання господарством ліміту витрат на виробництво продукції, виявлення розміру і причин відхилення фактичної собівартості продукції від планової і нормативної за видами отриманої продукції;
- встановлення достовірності облікових і звітних даних про результати роботи галузі рослинництва;
- перевірка дотримання технології і організації виробництва, пошук резервів підвищення ефективності використання наявних ресурсів, а також зростання рентабельності виробництва.

Методи внутрішньогосподарського контролю повинні включати сукупність фінансових, економічних, організаційних, оперативно-технічних і фактичних способів та прийомів щодо перевірки як виробничої, так і фінансово-господарської діяльності підприємства. Це дозволяє вивчити стан економіки і фінансів, ефективність використання матеріальних і фінансових ресурсів, збереження активів і своєчасне повернення зобов'язань.

В процесі проведення перевірки слід застосовувати різні технологічні прийоми і методи, які в цілому складають методологію контролю. Відзначимо, що більшість помилок, від яких захищає внутрішньогосподарський контроль, є ненавмисними. Зазвичай їх легко виявити і виправити, якщо звичайно є відповідні методи контролю. Проте потенційна втрата активів відбувається через свідоме зловживання помилками, які важко потім виявити. Правильний вибір технологічних прийомів, методів та їх застосування зумовлює якість і ефективність перевірки.

Для проведення внутрішньогосподарського контролю витрат і виходу продукції рослинництва доцільно використовувати наступну послідовність процедур з використанням існуючих методів і прийомів:

- метод документального контролю полягає в суцільній або вибірковій перевірці частини документів, пов'язаних з процесом виробництва, який включає: а) перевірку реєстрації, внесення до облікових реєстрів (комп'ютерні файли) даних; б) перевірку документів з обліку витрат і виходу продукції рослинництва на наявність основних і додаткових реквізитів; в) арифметичну перевірку, що полягає у встановленні правильності розрахунків, підведені підсумків і таксуванні; г) нормативну перевірку документів на встановлення відповідності операцій чинним нормативним актам з бухгалтерського обліку, звітності і правильності відображення операцій на рахунках та реєстрах бухгалтерського обліку;

- метод спеціального контролю забезпечує отримання доказів безпосередньо від працівників підприємства або отримується із зовнішніх джерел, тобто проводити опитування працівників (письмово чи усно). Проведення опитування в галузі рослинництва дозволяє оцінити систему внутрішньогосподарського контролю, а внутрішнім аудиторам дозволяє зібрати необхідну інформацію для ухвалення управлінських рішень. Сюди входять: складання балансу, що дозволить отримати докази про реальність і повне відображення в обліку одержаної продукції на основі нормативних витрат та необхідних ресурсів для виробництва рослинницької продукції;

- комплексний економічний аналіз дозволяє визначити оцінку і виявити співвідношення між фінансово-економічними показниками підприємства з використанням простих порівнянь до складних аналізів. При його проведенні в рослинництві рекомендуємо використовувати наступну послідовність: а) порівняння фактичних показників з плановими; б) виявлення тенденцій зміни показника витрат і виходу продукції в звітному періоді; в) виявлення кількісних взаємозв'язків між факторними і результативними показниками з метою обчислення розрахункових показників, а також їх значень в майбутні періоди; г) отримання і обґрунтування пояснень за відхиленнями; д) оцінка результатів

проведеного аналізу, порівняння і дослідження з погляду доказів, отриманих як основа для коректування отриманих відхилень і ухвалення управлінських рішень за результатами перевірки та виявлення резервів ефективності виробництва продукції рослинництва;

- метод фактичного контролю, суть якого полягає у перевірці фактичного стану та наявності активів, виконання господарських операцій. Досягнення ними встановлених результатів включає: а) обґрунтованість визначення якості насіння для посіву, норм висіву та застосування норм внесення добрив; б) проведення спостереження за організацією виробництва продукції рослинництва і дотримання вимог до виконання технологічних операцій; в) уточнення затверджених технологій та необхідність додаткових витрат при сприятливих погодних умовах; г) контроль якості готової продукції та перевірка якості виконання технологічних операцій; д) правильність оцінки спожитих ресурсів; е) проведення заходів щодо попередження нераціонального використання постійних витрат та розробка заходів щодо їх економії.

В процесі здійснення внутрішньогосподарського контролю особливу увагу необхідно звернути на спеціальні методи та комплексний аналіз. За їх допомогою підвищується ефективність проведення внутрішньогосподарського контролю і скорочується термін отримання достовірних даних про виробничий процес.

Використовуючи різні рекомендації фахівців в галузі рослинництва щодо проведення внутрішньогосподарського контролю з урахуванням її специфіки, вважаємо за необхідне дотримуватись наступної послідовності внутрішньогосподарського контролю з використанням вище перелічених процедур контролю:

1. Перевірка виконання плану за собівартістю, сезонністю виробництва продукції рослинництва та виявлення чинників, що впливають на неї. Разом з тим, підтримуємо думку зарубіжних вчених, які зазначають, що однією з важливих передумов формулювання стратегії є аналіз і прогноз непрямих чинників, ідентифікація власної сили і слабкості (внутрішні чинники). Крім того, вони вважають, що, аналізуючи економічні підходи до вимірювання, аналізу і

розуміння структурних змін, що відбуваються в галузі рослинництва необхідно розробляти аналітичні методи для достовірного відображення тих подій, що фактично відбулися і вже не можуть ґрунтуватися на традиційних дисциплінарних підходах. Їх слід почати з альтернативних базисних передумов. Особливу увагу слід приділити перевірці наявності та обґрунтованості складання технологічних карт в рослинництві, технології виробництва готової продукції. Це пов'язано з тим, що контроль за дотриманням технології виробництва продукції дозволяє своєчасно прийняти необхідні заходи і попередити можливі недоліки, викликані технологічним процесом.

2. Повинна бути чітко встановлена документальна перевірка виходу продукції рослинництва за такими напрямками: а) перевірка повноти надходження і оприбуткування продукції, якості і основні канали реалізації; б) перевірка валового надходження продукції; в) перевірка обґрунтованості формування витрат на виробництво і калькуляція собівартості продукції; г) обґрунтованість оцінки виробленої продукції, а також розрахунку виконання завдань по госпрозрахунковому доходу, базуючись на фактичних обсягах виконаних робіт (площ посіву) та кількості одержаної продукції рослинництва.

3. Оформлення виявлених порушень в актах і рекомендації щодо їх виправлення, а також розробка плану заходів по збільшенню виробництва, зниженню собівартості та підвищенню рентабельності виробництва продукції на перспективу.

Вище запропоновані методи та процедури для застосування у внутрішньогосподарському контролі за фінансово-господарською діяльністю сільськогосподарських підприємств забезпечать ретельний і безперервний огляд виконання існуючих контрольних спостережень, які будуть сприяти своєчасному виявленню помилок та стимулюванню працівників на кваліфіковане виконання своїх обов'язків.

РОЗДІЛ II. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ РОСЛИННИЦТВА

2.1. Оцінка організації обліку витрат у рослинництві

Складовими елементами організації обліку витрат є організаційні та методичні. На думку автора найважливішими елементами організаційної складової є первинні, зведені документи та форми звітності. Тому подальшому розгляду підлягають питання первинного, зведеного обліку та складання звітної інформації про витрати в рослинництві.

Всі господарські операції, здійснювані сільськогосподарськими підприємствами, підлягають реєстрації та оформленню первинними документами. Первинний запис здійснюється у відповідних облікових вимірниках (вартісних, натуральних) на бланку встановленої форми. Первинні записи, здійснені на таких бланках, засвідчуються підписами відповідальних осіб. Самі бланки – це первинні документи, а процес заповнення їх записами про господарські операції називають первинним обліком.

Первинні документи – це першоджерело інформації про здійснені господарські операції. Така інформація формується, як правило, в момент здійснення операції. Правильна організація первинного обліку визначає якість системи обліку і контролю на підприємстві в цілому, оскільки він є першим її етапом.

Первинний облік ще називають виробничим обліком через його безпосередню прив'язаність до виробничих процесів. Суб'єктами первинного обліку в рослинницьких підрозділах сільськогосподарських підприємств є бригадири, завідувачі відділків, керівники підприємств.

Правильна організація руху первинних документів сприяє укріпленню трудової дисципліни на підприємстві, забезпечує контроль виконання запланованих результатів, створює умови для налагодження системи мотивації за підвищення продуктивності виробництва продукції рослинництва.

Інформація, сформована на етапі первинного обліку, стає основою для другого етапу обробки інформації, який, власне, вже є бухгалтерським обліком.

Первинні документи від бригадирів, керівників відділків передаються на обробку в бухгалтерію підприємства, де вони підлягають перевірці. Перевірені первинні документи є підставою для відображення здійснених господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку. На основі первинних документів складаються зведені документи та бухгалтерська звітність.

Найважливішим елементом організації первинного обліку на підприємстві є детальний графік документообігу, в якому вказується рух документів, починаючи з їхнього складання і закінчуючи їх здаванням в архів на зберігання. Графік забезпечує своєчасне надходження документів від виконавців у бухгалтерію. У графіку встановлюються особи, які відповідають за складання кожного первинного документа на кожній ділянці виробничого процесу. Наводяться також найменування та форми первинних документів, строки їх складання і здачі до бухгалтерії.

Виконання всіх умов, передбачених у графіку документообігу, покладено на головного бухгалтера підприємства. Саме головний бухгалтер повинен забезпечити своєчасний рух документів у відповідності до графіка. Тому він вимагає від керівників усіх структурних підрозділів (бригадирів рілних бригад, завідуючих підсобними підприємствами, комірників), які ведуть первинний облік, точно дотримуватись установленого порядку руху документів. Факти марнотратства чи розкрадання майна можуть бути встановлені бухгалтером вже на етапі перевірки первинних документів, що підтверджує важливість складання і зберігання первинних документів для здійснення оперативного контролю.

Не дійсними вважаються документи без підписів осіб, яким надано право з розпорядчого підпису (головний бухгалтер, керівник). Документи, на підставі яких здійснено записи в облікові книги, підшиваються і зберігаються так, щоб при потребі можна було знайти необхідний підтвердний документ.

Частина первинних документів передається у бухгалтерію відразу після їх складання (наприклад, Подорожній лист автомобіля). Інша частина є підставою для внесення записів в облікові книги, а потім здається в бухгалтерію (наприклад, на підставі Путівки на вивіз продукції з поля складається Відомість

руху зерна тощо). Головний бухгалтер зобов'язаний контролювати порядок ведення первинного обліку керівниками рослинницьких підрозділів і надавати їм роз'яснення щодо складання первинних документів і ведення облікових книг.

Бухгалтерський облік витрат у галузі рослинництва ґрунтується на даних первинних документів з обліку витрат праці, предметів праці, засобів праці і виходу продукції. Первинний облік господарських операцій вивчався нами у сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області. В досліджених господарствах дані фіксуються у розрізі виконаних конкретних робіт на вирощування культур із застосуванням форм, більшість яких затверджена ще у 1972 та 1977 роках.

Документами з *оплати праці* в рослинництві є належним чином оформлені первинні документи: на механізованих роботах застосовують Облікові листи тракториста-машиніста, на немеханізованих роботах – Облікові листи праці і виконаних робіт (ф. № 65 а, 67 б). В окремих господарствах (ТОВ «Гуменецьке», ТОВ «Нефедівське», ТОВ «Зоря» Кам'янець-Подільського району та ін.) використовують також Книжку бригадира з обліку праці та виконаних робіт (ф. № 65). Для нарахування оплати праці деякі з підприємств використовують Наряд на відрядну роботу (ф. № 70 і 70 а). Наряди складаються на кожен вид робіт окремо. Колективний наряд виписується за умови, що роботу виконує бригада, індивідуальний – якщо виконавцем є один працівник. Наряд виписується на строк не більше одного місяця.

Списання витрат на *оплату робіт і послуг* здійснюється на основі даних у формах Дорожнього листа вантажного автомобіля (ф. № 2), Дорожнього листа трактора (ф. № 68), Облікового листа праці та виконаних робіт (ф. № 66 а). Черговий дорожній лист вантажного автомобіля виписується водієві на одну зміну після здачі попереднього. Облікові листи праці та виконаних робіт виписуються окремим працівникам, які виконують кінно-ручні роботи. Для віднесення витрат на об'єкти обліку дані первинних документів переносять у Журнал обліку робіт і затрат (ф. № 37) – по кінно-ручних роботах та у Накопичувальну відомість обліку використання МТП (ф. № 37 а) – по механізованих роботах.

У документах з обліку витрат предметів праці фіксують витрати різних матеріальних цінностей. Для обліку виробничих запасів більшість з досліджуваних підприємств поряд з іншими формами застосовують спеціалізовані форми первинних документів, затверджені наказом від 21.12.2007 р. Міністерства аграрної політики України № 929. Витрати добрив, отрутохімікатів і гербіцидів оформляють актами на списання (ф. № 118, ВЗСГ-3). Актами на списання також оформляють витрати насіння і садивного матеріалу (ф. № 119, ВЗСГ-4), виробничого і господарського інвентарю, малоцінних та швидкозношуваних предметів, спецодягу (ф. № 126, № ВЗСГ-5). Крім вказаних форм, застосовуються лімітно-забірні картки на отримання матеріальних цінностей (ф. № 117, ВЗСГ-1, ВЗСГ-2), накладні внутрішньогосподарського призначення (ф. № 87, ВЗСГ-8). Дані первинних документів в кінці місяця систематизують у Звітах про рух матеріальних цінностей (ф. № 121). Інформація таких звітів використовується для оформлення реєстрів бухгалтерського обліку.

Документи з обліку витрат засобів праці включають документи з нарахування амортизації. Для цього в досліджуваних підприємствах застосовують розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року (ф. № 10.2.5 с.-г.), відомість розподілу амортизації по основних засобах галузі рослинництва (ф. № 63). Витрати власного транспорту групують у Накопичувальну відомість роботи вантажного автотранспорту (ф. № 38) на підставі Дорожніх листів вантажного автомобіля та Дорожніх листів трактора. Витрати на оплату вартості перевезення вантажів підрядним автотранспортом відносяться на об'єкти обліку в рослинництві на підставі Рахунків-фактур (ф. № 868) та Товарно-транспортних накладних (ф. № 1-т).

Звіт про використання електроенергії є підставою для списання фактичної вартості витрачених енергоносіїв, а на основі Звіту про водопостачання списується використана вода.

Розглядаючи питання первинного обліку витрат виробництва і реалізації продукції рослинництва, необхідно також зупинитись на питанні організації первинного обліку виходу продукції.

Документи з *обліку виходу продукції* призначені для оприбуткування від урожаю зерна, овочів, цукрових буряків та іншої продукції. Досліджено, що в СТОВ ім. Шевченка, ТОВ «Козацька долина-2006» та СТОВ ВФ «Мрія» Хмельницької області використовують реєстри відправки зерна та іншої продукції з поля (ф. № 77), путівки на вивезення продукції з поля (ф. № 77 а), талони (ф. № 77 б, № 77 в, № 77 г), реєстри приймання зерна та іншої продукції (ф. № 78), реєстри приймання зерна вагарем (ф. № 78 а), реєстри документів на вибуття продукції (ф. № 79), відомості руху зерна та іншої продукції (ф. № 80) – по обліку зерна і зернової продукції.

Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81) та щоденник надходження продукції садівництва (ф. № 84) застосовують для оприбуткування картоплі, овочів, фруктів та іншої продукції. Акти на приймання грубих і соковитих кормів (ф. № 92), акти на оприбуткування пасовищних кормів (ф. № 93, № 93 а) використовують лише у СТОВ ім. Шевченка Кам'янець-Подільського району. Лише деякі досліджувані сільськогосподарські підприємства в практичній діяльності використовують нові форми документів для обліку біологічних активів, затверджені наказом Мінагрополітики України від 21.02. 2008 р. № 73:

- форма № ДБАСГ-1 – Акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію;
- форма № ДБАСГ-3 – Акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень);

В той же час слід відмітити, що деякі із затверджених вищезгаданим наказом форми документів не застосовуються взагалі. До них належать Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (форма № ПБАСГ-1) та Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на

початок збирання врожаю) (форма № ПБАСГ-2). Причиною незатребуваності цих форм ми вважаємо не бажання бухгалтерів досліджуваних сільськогосподарських підприємств вести облік виходу продукції рослинництва за справедливою вартістю.

Для ведення аналітичного обліку витрат і виходу продукції рослинництва досліджуванні підприємства впродовж року використовують Книгу обліку витрат виробництва. У цій Книзі витрати рослинництва групують за об'єктами обліку (культурами, групами культур, видами робіт) у розрізі встановленої номенклатури статей витрат. У деяких підприємствах (ТОВ «Гуменецьке», ТОВ «Нефедівське», ТОВ «Зоря» Кам'янець-Подільського району та ін.) Книгу обліку витрат не ведуть, а віддають перевагу Виробничому звіту, в якому нагромаджуються дані щодо витрат одержаної продукції з початку року кожного місяця. Так, згруповані дані первинних документів записують у другому розділі Виробничого звіту, де за кожним об'єктом обліку і госпрозрахунковим підрозділом вказують кількість одержаної продукції за видами та зазначають планову собівартість продукції. Загальна схема первинних документів з обліку витрат і виходу продукції рослинництва, що застосовується у СТОВ ВФ «Мрія» Хмельницької області представлена на рис. 2.1.

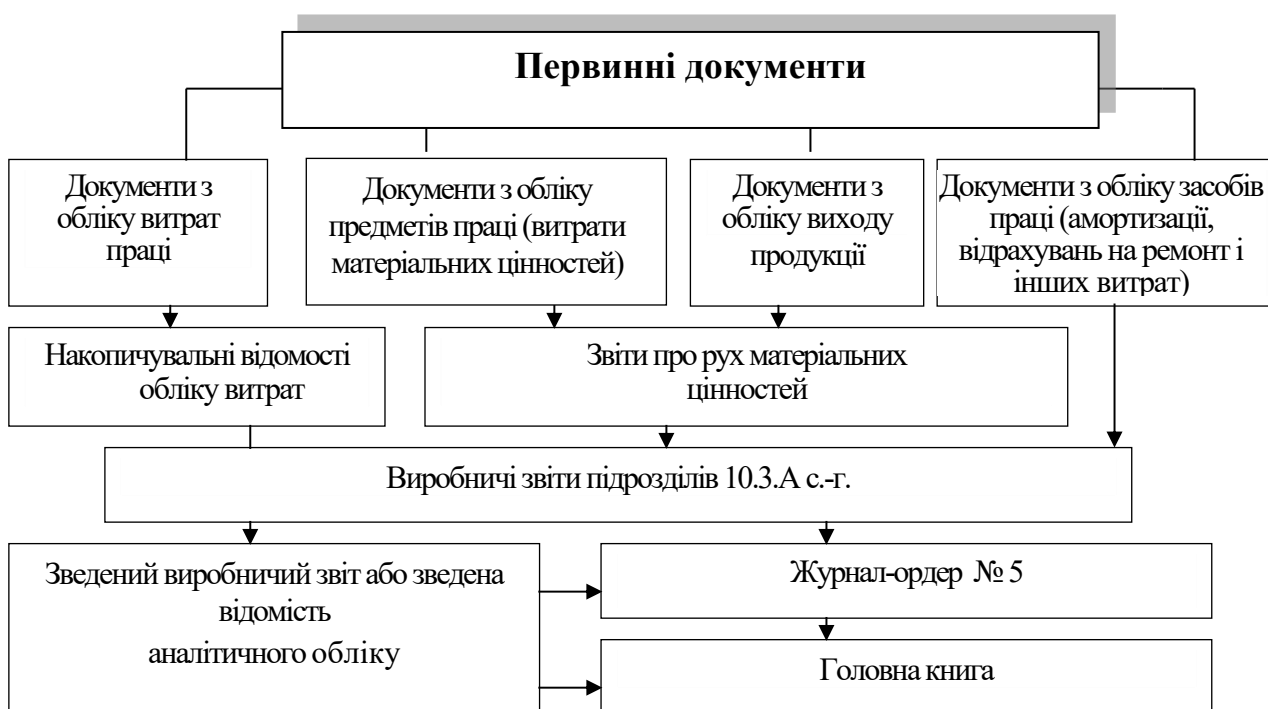


Рис. 2.1. Схема відображення записів у документах з обліку витрат і виходу продукції рослинництва в СТОВ ВФ «Мрія» Хмельницької області

Джерело: власні дослідження

У наведеній схемі зображено формування первинних даних у первинних і зведених облікових документах. Етапи руху інформації про витрати в рослинництві та суб'єкти впливу на побудову обліку і контролю витрат нами узагальнено на рис. 2.2.

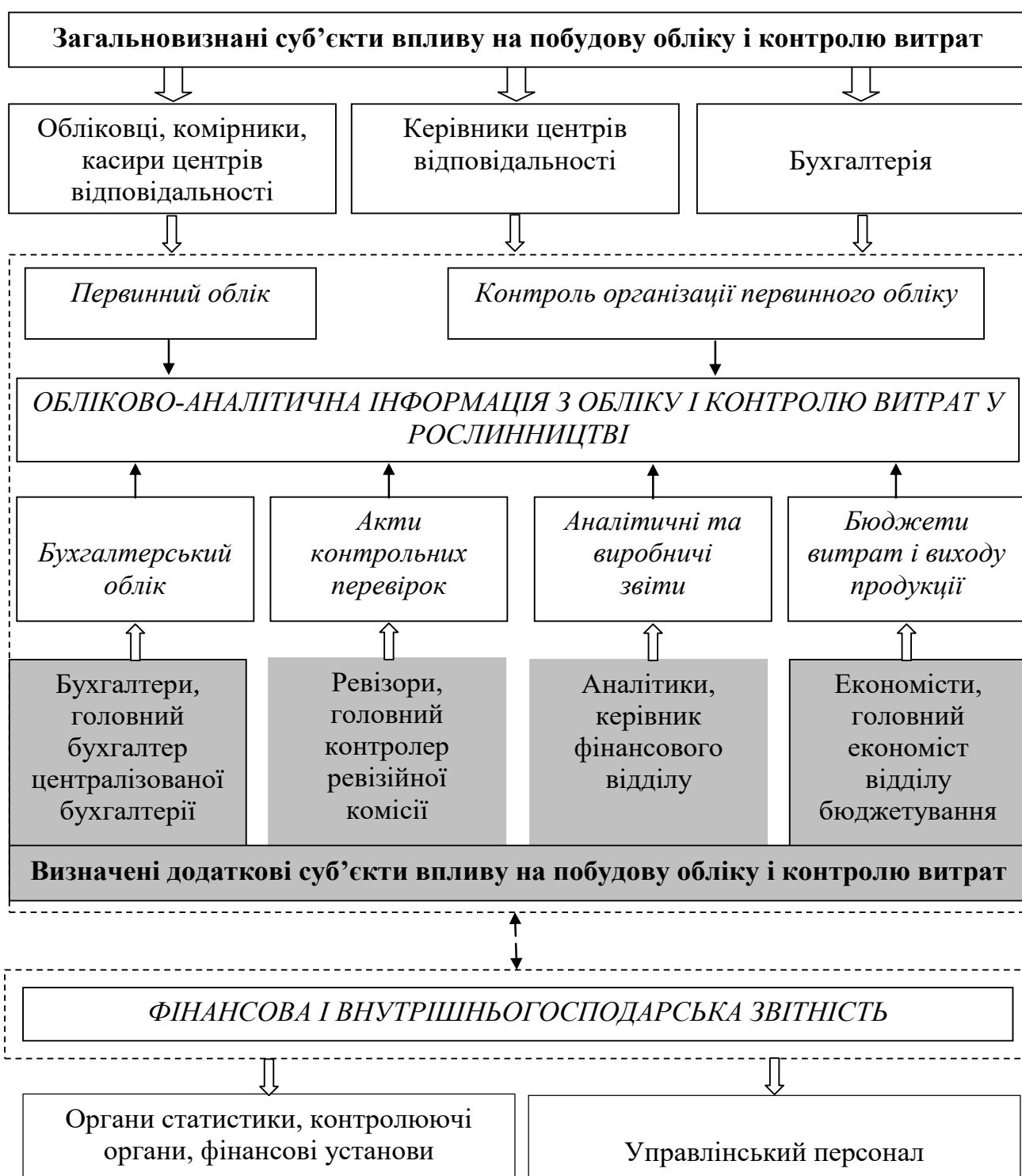


Рис. 2.2. Суб'єкти методичного впливу на побудову обліку і контролю витрат в рослинництві

Джерело: власні дослідження

Як відображено на рисунку 2.2 інформація про витрати починає формуватись у первинному обліку (первинні документи), а потім проходить етап зведення (зведені документи), бухгалтерського обліку, контролю, аналізу і бюджетування. В результаті центрами відповідальності, які формують інформацію про витрати, є не тільки виробничі підрозділи і відділи збуту продукції, але й обліково-фінансові служби підприємства. Суб'єктами впливу на побудову обліку і контролю витрат є керівники і працівники обліково-фінансових служб (бухгалтерія, ревізійна комісія, аналітичний відділ, відділ бюджетування), які кожен на своєму етапі відповідають за достовірність інформації про витрати в рослинництві.

У бухгалтерському обліку інформація формується на підставі даних первинних документів. В додатку С.2.1 проілюстровано кореспонденцію рахунків з обліку витрат в рослинництві СТОВ ВФ «Мрія» Хмельницької області. Покажемо схематично ці операції на рис. 2.3. Більш детально сучасні підходи до обліку витрат і формування собівартості продукції розглянемо у наступних розділах.



Рис. 2.3. Загальна схема відображення операцій з обліку витрат рослинництва в СТОВ ВФ «Мрія» Хмельницької області

Джерело: власні дослідження

Отже, з рис. 2.3 видно, що в кінці року, крім собівартості реалізації, на рахунок 79 «Фінансові результати» списують ще й адміністративні витрати, витрати на збут та виручку від реалізації продукції, що дозволяє визначити результати діяльності рослинницьких підрозділів.

В процесі перевірки подібних схем в інших підприємствах Хмельницької області було відмічено, що у багатьох з них застосовується велика кількість різних первинних документів як з обліку витрат, так і щодо виходу продукції. Форми цих документів розробляються і виготовляються вручну бухгалтерами з врахуванням специфіки діяльності конкретного сільськогосподарського підприємства. Майже аналогічне положення спостерігається і щодо зведених відомостей та реєстрів бухгалтерського обліку.

На сьогоднішній день потребує вирішення проблема виготовлення бланків. Вважаємо, що централізоване виготовлення і направлення бланків спеціалізованих первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку істотно підвищить ефективність системи обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Одним з важливих питань, яке досліджувалось нами на підприємствах Хмельницької області, є використання комп'ютерних технологій. Комп'ютеризація обліку сприяє покращенню ефективності системи управління підприємством і підвищенню конкурентоздатності виробництва продукції рослинництва. Комп'ютеризація прискорює процес обробки даних, надає оперативну інформацію для прийняття рішень.

Доцільність впровадження комп'ютеризованої системи обліку пояснюється не стільки з метою отримання позитивного результату, а для того, щоб вирішити ряд локальних проблем. Комп'ютеризація обліку дає можливість в межах одного синтетичного рахунку одержати декілька різних розрізів аналітики, які різносторонньо відображають первинну інформацію.

На аналітичних рахунках інформація групується та узагальнюється в інтересах управління за певними ознаками. Тут значно підвищується інформаційна ємність системи рахунків та можливість більш детального аналізу

інформації. Особливо це стосується великих підприємств з розгалуженою структурою, на яких завдяки комп'ютерній техніці підвищується рівень контролю за використанням ресурсів, рівнем витрат, і відповідно, їх впливом на собівартість продукції, яка визначає прибуток та ефективність діяльності.

Сучасний рівень розвитку комп'ютерних технологій дозволяє використовувати різне програмне забезпечення для досягнення цілей конкретного виробництва з врахуванням індивідуальних особливостей підприємства. Саме автоматизація первинного обліку найбільш істотно забезпечує зменшення трудомісткості обробки інформації та підвищує оперативність бухгалтерського обліку в цілому.

Проведені дослідження організації бухгалтерського обліку витрат виробництва продукції рослинництва в господарствах Хмельницької області показали, що облік витрат у більшості з них ведеться вручну, а при наявності ЕОМ спостерігається централізація обробки інформації в одному місці – бухгалтерії підприємства, що знижує ефективність організації облікової роботи.

Крім того, в ТОВ «Козацька долина-2006», СТОВ ім. Шевченка, СТОВ ВФ «Мрія» Хмельницької області використання комп'ютерної техніки є лише допоміжним інструментом у веденні обліку. Тобто, первинний облік на досліджуваних підприємствах не є комп'ютеризованим, а його механізація відбувається у формі ведення в комп'ютерному вигляді журналів-ордерів, Головної книги та окремих групувальних відомостей і звітів.

Центральне місце в управлінні підприємством займає інформація, зведена у бухгалтерському обліку на підставі даних первинного обліку. Така інформація характеризує якісний стан підприємства у вигляді звітних показників. Показники записуються у форми бухгалтерської звітності: фінансової, податкової, внутрішньогосподарської та статистичної. У ринкових умовах звітна інформація важлива на кожному етапі здійснення господарської діяльності. Особливе місце серед звітних показників належить інформації про витрати виробництва і збуту продукції.

Законом України про бухгалтерський облік під фінансовою звітністю визначено звітність, що містить інформацію про фінансове становище, результати, діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Фінансова звітність складається сільськогосподарськими підприємствами за двома системами. За загальною системою підприємства подають п'ять форм річної фінансової звітності: Баланс (ф. № 1), Звіт про фінансові результати (ф. № 2), Звіт про рух грошових коштів (ф. № 3), Звіт про власний капітал (ф. № 4), Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 5) та один Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» (ф. № 6). За спрощеною системою сільськогосподарські підприємства подають дві форми: Баланс (ф. № 1-м) та Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м).

Інформація про витрати виробництва продукції рослинництва наводиться у розділі 2 Звіту про фінансові результати в розрізі елементів операційних витрат (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати). У випадку, якщо підприємство здійснює оцінку біологічних активів і продукції за справедливою вартістю у Звіті про фінансові результати відображаються витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції (при виявленні). Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями та нарахована амортизація на біологічні активи рослинництва розкривається у розділі XIV і XV Приміток до річної фінансової звітності.

Внутрішньогосподарська звітність містить відомості про діяльність виробничих підрозділів за визначеними на підприємстві показниками. Форми такої звітності є довільними і затверджуються керівниками структурних підрозділів. Внутрішні звіти використовуються для оперативного управління і контролю за витратами, оскільки складаються вони в бригадах, ділянках, цехах і містять інформацію про процес виробництва. Групування витрат у розрізі культур здійснюється у Журналі обліку робіт і затрат (ф. № 37). Дані з цього журналу переносяться у Виробничі звіти (ф. № 10.3 а с.-г.).

В процесі дослідження виявлено, що для формування внутрішньогосподарської звітності бухгалтери не застосовують необхідні бланки форм, а пристосовують інші. Наслідком цього є помилки в інформації про витрати та собівартість продукції рослинництва. Формами внутрішніх звітів можна розглядати «Звіт про рух матеріалів», «Звіт про рух пального і мастил», «Звіт про рух матеріальних цінностей». Ці форми є місячними і в них відображається інформація про зміну залишків цінностей за місяць.

Для щоденного відображення залишків запасів використовуються Картки складського обліку (ф. № М 12). Картки дають можливість оперативно контролювати достатність залишків запасів та виявляти відхилення від норм їх витрат.

Внутрішньогосподарською звітністю з оплати праці є розрахунково-платіжні відомості, табелі обліку робочого часу тощо. Ці звітні форми дають можливість здійснення контролю за оплатою праці в центрах відповідальності і по підприємству в цілому. У таких звітних формах надається інформація ширша, ніж у фінансовій звітності: дані про професійну підготовку, кар'єрний ріст тощо. Ця інформація є важливою, оскільки вона впливає безпосередньо на собівартість виробленої продукції рослинництва, з одного боку, і не розкривається у фінансовій звітності, - з іншого.

Органам ДПС та фондам державного соціального страхування сільськогосподарські підприємства подають *податкову звітність*, яка характеризує зобов'язання підприємства по сплаті податків, зборів і внесків.

Статистична звітність складається для спостереження за основними соціально-економічними показниками по галузях, регіонах і країні в цілому. Органам статистики сільськогосподарські підприємства подають форму № 50-с.-г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». Форму № 50-с.-г. подають ті суб'єкти господарювання, які відповідають визначеним критеріям цільової сукупності (обсяг виробництва, доходу та інші).

У графі 3 Розділу 1 форми № 50-с.-г. наводяться дані про витрати підприємства, пов'язані безпосередньо з виробництвом сільськогосподарської

продукції в обсягах, тобто про виробничу собівартість виробленої в звітному році продукції, яка складається з прямих витрат на виробництво і загальновиробничих витрат, віднесених на відповідний вид рослинницької продукції.

До виробничої собівартості виробленої сільськогосподарської продукції не включаються витрати на посіви, які повністю або частково загинули. До графі 3 не включаються також витрати на незавершене виробництво в рослинництві

У графі 5 Розділу 1 форми № 50-с.-г. відображають виробничу собівартість продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного року. Адміністративні витрати та витрати на збут у даній графі не відображаються.

У графі 6 Розділу 1 форми № 50-с.-г. відображають повну собівартість реалізованої продукції, виконаних робіт та наданих послуг, яка складається з виробничої собівартості, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних та фінансових витрат, які цілком обґрунтовано можна віднести на виробництво і реалізацію власно виробленої продукції рослинництва. Операційні і фінансові витрати, які можна віднести прямо на певний вид продукції, послуг (витрати на відсотки за кредити, відсотки та винагороди за фінансову оренду, витрати на збут тощо), включаються безпосередньо до його повної собівартості. Дані про витрати, які неможливо віднести на певну продукцію або послуги прямо, розподіляються за видами продукції і послугами пропорційно їхній виробничій собівартості.

У довідці 1 до Розділу 1 форми № 50-с.-г. надається розшифровка даних графі 3 «Виробнича собівартість» за основними видами та статтями витрат для визначених видів продукції рослинництва. Вона заповнюється на підставі даних про фактичні витрати, що обліковуються підприємствами на дебеті рахунків 23, 91.

У Розділі 2 форми № 50-с.-г. підприємства наводять дані про прямі витрати в галузі рослинництва і в галузі тваринництва за календарний рік з 1 січня до 31 грудня звітного року. Інформація подається у групуванні за елементами витрат, які пов'язані з виробництвом продукції, уключаючи витрати на повністю загиблі

посіви сільськогосподарських культур і на окремі види тварин, що не дали тваринницької продукції протягом року, які списані на збитки підприємства (надзвичайні витрати), а також зміни у витратах на незавершене виробництво.

Детальний аналіз форми 50-с.-г. дає підстави стверджувати, що показники витрат і собівартості цієї форми не ув'язуються зі Звітом про фінансові результати. Так, статистична звітність формує інформацію про «повну» і «виробничу собівартість», тоді як фінансова звітність формує інформацію про «собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)». Крім того, бухгалтери досліджуваних підприємств у собівартість реалізації Звіту про фінансові результати включають «негативну» різницю між податковими зобов'язаннями і податковим кредитом за операціями за «спеціальним режимом ПДВ», тоді як у формі № 50-с.-г. ці суми не показуються, оскільки це не передбачено Інструкцією щодо її заповнення.

Дослідження первинного обліку витрат і формування даних про витрати і собівартість у бухгалтерській звітності підприємств вказують на те що, без цієї інформації неможливо сформувані регіональні та загальнодержавні показники з метою галузевого управління.

На підставі звітної інформації нами було досліджено основні економічні роботи сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області.

Досліджено, що серед всіх областей України Хмельницька область займає за рейтинговою шкалою 6 місце по виробництву продукції рослинництва (додаток А.2.1). Для більш детального дослідження було відібрано результати діяльності 10 найприбутковіших районів області за 2015-2021 рр., які досліджувались на основі таких показників, як виробництво валової, товарної продукції, прибутку та рівня рентабельності.

В процесі дослідження було виявлена позитивна динаміка обсягів валової продукції галузі рослинництва у сільськогосподарських підприємствах (ріст в 1,2 рази) у 2015 р. порівняно з 2021 р. (додаток Б.2.1). Негативною тенденцією є різке зменшення кількості сільськогосподарських підприємств в структурі виробництва валової продукції сільського господарства. Так, додаток В.2.1

ілюструє, що у 1990 р. на їх долю припадало 67,0 % виробленої продукції, а у 2021 р. – вже 31,0 %. Скорочення виробництва продукції в цих підприємствах відбулось через те, що в Хмельницькій області зменшилась кількість сільськогосподарських підприємств.

Зазначимо, що галузь рослинництва досить тісно пов'язана з галуззю тваринництва. В процесі дослідження було виявлено, що показники тваринництва згідно додатку Д.2.1 невтішні, так як обсяг виробництва скоротився майже на половину (47,8 %). Перспектива аграрної галузі Хмельницької області була б занадто невтішною, якби така тенденція спостерігалася і в галузі рослинництва. Тому вищезазначений додаток показує, що в галузі рослинництва з 2020 р. по 2021 р. відмічається різке збільшення виробництва продукції, майже до 80 %.

Дослідження складу та структури товарної продукції в розрізі сільськогосподарських культур проводилось в СТОВ ВФ «Мрія» с. Сокіл, Кам'янець-Подільського району, СТОВ ім. Шевченка с. Копачівка Хмельницького району та ТОВ «Козацька долина-2006» с. Вихрівка Кам'янець-Подільського району. Структура товарної продукції в Хмельницькій області характеризується своєрідною специфікою: майже всі досліджувані райони займаються інтенсивним вирощуванням зернових культур (96,4 % до всіх підприємств).

Згідно додатку Е.2.1 показники валового виробництва рослинницької продукції в СТОВ ВФ «Мрія» у відповідності 2021 р. до 2020 р. зросли на 1,9 %, в СТОВ ім. Шевченка – на 1,6 %, в ТОВ «Козацька долина-2006» - на 1,3%. У цих підприємствах за досліджуванні роки спостерігається зростання виробництва продукції зернових культур та цукрового буряка, покращуються якісні та кількісні показники по ріпаку озимому.

Крім того, було розглянуто спеціалізацію вищезазначених підприємств. Так, в СТОВ ім. Шевченка не вирощується гречка та цукровий буряк, проте вирощуються інші зернові культури та ріпак озимий, в ТОВ «Козацька долина-2006» на відміну від інших господарств не вирощується соя та соняшник, проте

вирощується жито, а СТОВ ВФ «Мрія» взагалі унікальне – вирощуються майже всі види рослинницької продукції.

Аналогічний стан щодо виробництва продукції рослинництва та напрямку спеціалізації характерний і для окремих підприємств Хмельницької області. Отже, стан виробництва продукції рослинництва по області можна визнати стабільним, але наступні дослідження Хмельницької області ілюструють, що виробництво продукції рослинництва є не тільки стабільним, але й рентабельним і значна частка прибутку формується саме у цій галузі, що представлено на рис. 2.4.

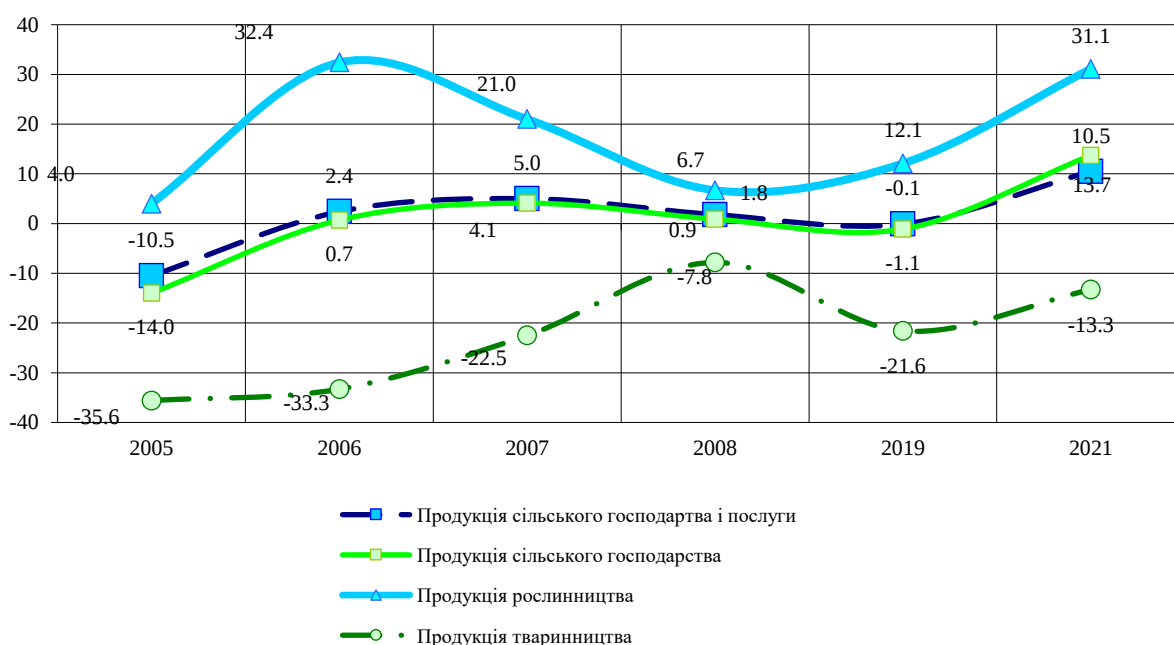


Рис. 2.4. Рентабельність (збитковість) сільськогосподарських підприємств Хмельницької області у 2005-2021 рр., %

Джерело: власні дослідження

Рівень рентабельності в підприємствах Хмельницької області на протязі останніх трьох років зріс на 24,4 %. Рентабельність реалізації зернових культур, на які припадає майже половина загальних обсягів продукції рослинництва по області, становила в 2021 р. 45,7 %. Крім того, в середньому по області кожен реалізований центнер зерна в 2021 р. дав господарствам 50,89 грн. прибутку проти 1,66 грн. у 2007 р.

Варто зазначити, що серед організаційно-правових форм господарювання найкращих показників у 2021 році досягли виробничі кооперативи, а збитковими стали державні підприємства. І хоча державна підтримка для виробництва продукції рослинництва за рахунок бюджетних дотацій по області склала 73,1 млн. грн. (додаток Ж.2.1), державним сільгосппідприємствам це не принесло суттєвої користі. Тому крім позитивних тенденцій в галузі рослинництва відбуваються істотні зміни в організаційному плані, тобто різко скорочується кількість сільськогосподарських підприємств: у 2015 р. їх було 519, а в 2021 р. стало 392 (додаток 3.2.1). Розгорнута структура сільськогосподарських підприємств за організаційно-правовими формами господарювання по Хмельницькій області наведена у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Число сільськогосподарських підприємств за організаційно-правовими формами господарювання по Хмельницькій області (на кінець року)

Види підприємств	Роки						
	2015		2020		2021		% 2021 до 2015
	кількість, од.	у %	кількість, од.	у %	кількість, од.	у %	
Підприємства – всього, в т.ч.:	519	100	395	100	392	100	75,0
- приватні;	112	21,58	83	21,01	104	26,53	92,0
- державні	14	2,69	12	3,04	7	1,78	50,0
Сільськогосподарські, виробничі та обслуговуючі кооперативи	30	5,78	28	7,08	20	5,10	66,0
Інші кооперативи	43	8,28	23	5,82	26	6,63	60,0
Господарські товариства	246	47,39	203	51,39	129	32,90	52,0
Об'єднання підприємств	2	0,38	3	0,75	4	1,02	в 2,00 р.б.
Інші підприємства	72	13,87	68	17,21	102	26,02	в 1,41 р.б.

Джерело: власні дослідження

Згідно табл. 2.1 динаміка складу сільськогосподарських товаровиробників у 2021 р. по відношенню до 2015 р. характеризується різким зменшенням кількості сільськогосподарських підприємств – (24,5 %), зменшенням кількості

державних підприємств – (50 %). Доля приватних підприємств, виробничих та обслуговуючих кооперативів майже не змінилася – (92 %), але зросла кількість інших підприємств та об'єднань.

Дослідження показали, що такі невтішні цифри щодо загального скорочення кількості сільськогосподарських товаровиробників характерне для всіх районів області. Основна причина подібного явища, на нашу думку, це значне погіршення технічної оснащеності підприємств через зменшення кількості тракторів на 25,6 % та зернозбиральних комбайнів на 27,6 %, що негативно вплинуло на галузь рослинництва (додаток И.2.1).

Незважаючи на деякі зрушення в інвестуванні, забезпеченість галузі рослинництва технікою у 2003-2021 рр. не покращилася. Ускладнення ситуації щодо технічного озброєння пояснюється браком коштів у сільськогосподарських підприємствах на закупівлю нової техніки. Встановлено, що у 2021 р. було закуплено тільки 153 трактори всіх марок, що становить на кожних 100 господарств в середньому по 12 тракторів.

Для характеристики потреби підприємств в оборотних та необоротних активах, їх витрачання, а також незалежно де вони вироблені та на які цілі використані, доцільно вивчити склад витрат за економічними елементами.

В додатку К.2.1 проілюстровано, що за останні чотири роки в області знижується частка витрат на оплату праці (з 16,05 % у 2018 р. до 12,75 % у 2021 р.) та рівень орендної плати на земельні паї (з 13,32 % у 2018 р. до 10,31 % у 2021 р.). Якщо аналізувати орендну плату та майнові паї, то тут коливання досить незначні (в межах 0,16 %), але згідно додатків Л.2.1, М.2.1 загальний рівень матеріальних витрат в галузі рослинництва з кожним роком зростає (в 2015 р. – 67 %, а у 2021 р. – вже 71 %).

Згідно додатку Н.2.1 матеріальні витрати в галузі рослинництва займають найбільшу питому вагу серед інших елементів витрат в структурі виробництва (до 74,4 % в 2021 р. у СТОВ-ВФ «Нефедівське» Кам'янець-Подільського району).

Досліджено, що найбільшу частку в структурі матеріальних витрат в галузі рослинництва займають нафтопродукти, насіння, посадковий матеріал та

мінеральні добрива (додаток П.2.1). Dodatok P.2.1 показує, що на протязі 2021 року відбувається наступна тенденція: 4 сільськогосподарських підприємства із 7 досліджених найбільше витрачають коштів на паливо, 2 – на насіння і лише 1 – на мінеральні добрива; на протязі 2019 року: 3 підприємства – на паливо, 4 – на насіння; на протязі 2019 року: 4 підприємства – на паливо, 2 – на насіння та 1 – на мінеральні добрива.

Отже, зниження частки оплати праці при зростанні матеріальних витрат характеризує про випередження темпів росту цін на матеріали (паливо, насіння та посадковий матеріал, добрива, засоби захисту рослин та ін.) порівняно з темпами росту заробітної плати працівників. Тому у працівників, зайнятих на вирощуванні продукції рослинництва, втрачається мотивація ефективно працювати. Для цього необхідні ефективні, надійні та удосконаленні методи стимулювання, які розглянуто в розділі 3.3.

Крім того, на основі досліджень виявлено, що специфіка рослинництва вимагає особливої уваги до організації обліку виробничих витрат для оперативного і суворого контролю витрат за статтями. Тому необхідно прийняти таку номенклатуру обліку витрат за статтями, яка б відповідала принципу «витрати – випуск», а також повною мірою галузевому характеру рослинництва. Удосконалення обліку витрат за конкретними статтями розглянуто у розділі 3.2.

Загальна характеристика кількісних та якісних показників стану галузі рослинництва Хмельницької області показує, що, незважаючи на деякі позитивні зрушення, в галузі все ще залишається багато проблем, вирішення яких залежить як від керівників сільськогосподарських підприємств, так і від аграрної політики держави.

Вважаємо, що тільки за умови належної фінансово-економічної підтримки сільськогосподарських товаровиробників з боку держави, зміцнення їх матеріально-технічної бази та подолання диспаритету цін в ринковому середовищі буде можливо не тільки повернути сільському господарству втрачене (сільськогосподарська техніка, наявність кваліфікованих працівників

та відповідний рівень їх оплати праці), але й підняти його на якісно новий рівень при застосуванні відповідних ефективних організаційних заходів.

2.2. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва

На сьогоднішній день вирішальне значення в рослинництві має питання вибору і застосування методів обліку витрат, узгодження їх з технологічними особливостями галузі та практичної діяльності підприємств.

Різні методи обліку витрат виробництва є основою для калькулювання собівартості продукції, оперативного контролю за виконанням бюджетних показників та прийняття управлінських рішень на перспективу з виробництва конкретних видів продукції. В сучасній практиці в галузі сільського господарства найбільш поширені наступні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: позамовний, попроцесний і простий.

Під *методом бухгалтерського обліку* слід розуміти порядок формування облікових даних, що дозволяє належним чином контролювати фактичні витрати певного центру відповідальності.

Позамовний метод застосовується тоді, коли виробляється конкретний вид продукції чи виконується робота згідно індивідуального замовлення (договору), наприклад, облік витрат на використання робіт ремонтної майстерні, коли склад робіт та понесені витрати за конкретним замовленням істотно відрізняються.

Попроцесний метод передбачає облік витрат на виробництво певної продукції і складається із кількості пов'язаних між собою процесів. За приклад можна взяти порядок обліку витрат на виробництво силосу, коли спочатку вирощується зелена маса, а у другому процесі отримують силос, при цьому зелена маса списується (включається) у витрати на виготовлення силосу.

Простий метод обліку витрат передбачає облік фактичних витрат та вихід конкретного виду продукції (основної, побічної, супутньої) в одному технологічному процесі.

Дослідження сільськогосподарських підприємств Хмельницької області показали, що на цих підприємствах застосовуються чотири методи обліку витрат: простий, «верібл-костинг», попроцесний та нормативний методи.

Більшість із досліджуваних сільськогосподарських підприємств обрали до застосування простий метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва (рис. 2.5).

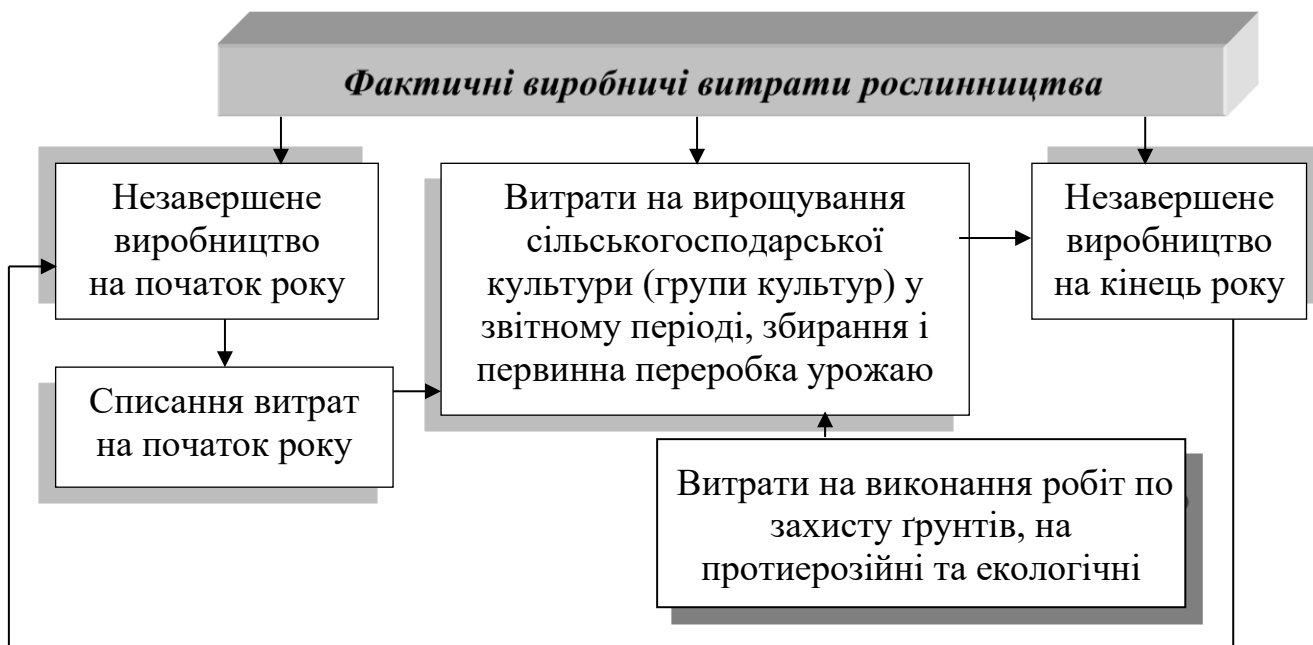


Рис. 2.5. Схема формування фактичних виробничих витрат рослинництва в СТОВ ВФ «Мрія» Кам'янець-Подільського району

Джерело: власні дослідження

Використання простого методу в сільському господарстві, як показує практика, дозволяє формувати дані відповідно до потреб контрольних функцій обліку. При цьому, необхідно враховувати, що здійснення поточного контролю витрат у рослинництві вимагає врахування біологічних перетворень довгострокових та поточних активів рослинництва шляхом виконання багатьох технологічних операцій, які мають бути передбачені у бюджеті підрозділу, зокрема у технологічних картах.

Заслуговує на увагу ще один момент – це облік фактичних витрат рослинництва, що відносяться на конкретні види побічної продукції та наступна калькуляція собівартості всіх видів продукції. Проблемою є те, що на сьогодні не запроваджено на практиці такої системи обліку витрат, яка дозволяла би визначати собівартість одиниці продукції з абсолютною точністю. Зазначимо, що одним із головних завдань калькуляції собівартості продукції рослинництва

є правильне віднесення і розподіл витрат за об'єктами, віднесення їх на кожний вид продукції в тій мірі, в якій вони відображають вартість використаних засобів. Будь-яке віднесення витрат на продукцію шляхом розподілу знижує точність калькуляції і спотворює фактичну величину собівартості.

Інша частина досліджуваних підприємств для обліку виробничих витрат і калькуляції продукції рослинництва застосовує «верібл-костинг». Калькуляція за змінними (прямими) витратами («верібл-костинг») дозволяє отримати дані, які не спотворені розподілом постійних витрат. «Верібл-костинг» є найбільш прийнятним для оперативного контролю виробничих витрат, оскільки дозволяє провести аналіз економії постійних витрат і спрощує облік, так як постійні загальновиробничі витрати не розподіляються за видами продукції.

Наступні дослідження дали можливість виявити три різних підходи до формування витрат у рослинництві з метою оперативного контролю відповідно до особливостей технології:

- ведення обліку витрат на вирощування певної культури в розрізі робіт, передбачених технологією виробництва;
- те ж саме, але не по технологічних операціях, а за періодами робіт (основний обробіток ґрунту, снігозатримання, посівні роботи, догляд за посівами, збирання тощо);
- ведення обліку витрат лише по культурах, а по незавершеному виробництву під урожай наступного року – за роботами.

За допомогою застосування перших двох підходів до формування витрат стає можливим їх контроль та аналіз стосовно кожної технологічної операції чи процесу, а в послідуєчому визначення собівартості конкретних об'єктів калькуляції.

У зв'язку з цим при застосуванні таких двох методик обліку витрат в рослинництві за об'єктами обліку визначають етапи (процеси) виконання робіт, починаючи з передпосівного обробітку ґрунту і, закінчуючи збиранням урожаю сільськогосподарських культур (груп культур).

Такий підхід до обліку витрат називається попроцесним методом і застосовується він на підприємствах, які займаються виробництвом продукції з незмінною технологією (рис. 2.6).

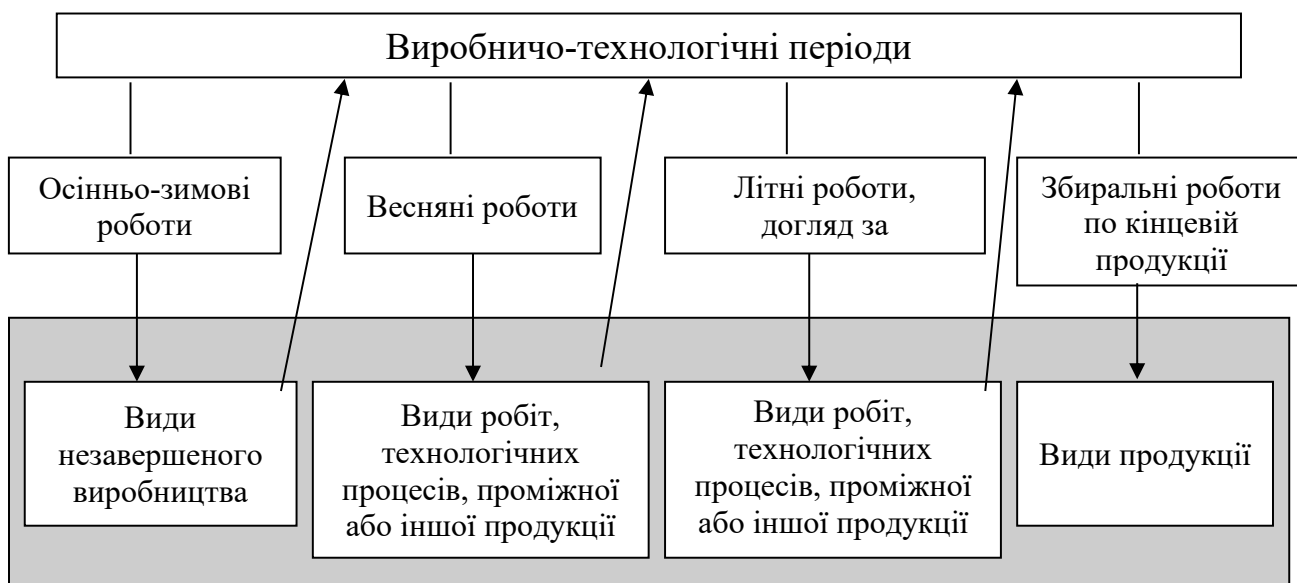


Рис. 2.6. Схема етапів калькулювання собівартості продукції рослинництва при попроцесному методі обліку витрат

Джерело: власні дослідження

При зазначеній схемі собівартість кінцевої готової продукції обчислюється шляхом підсумування собівартості незавершеного виробництва, собівартості робіт, технологічного процесу, собівартості проміжної продукції і витрат на збирання кінцевої продукції:

$$W_{\text{кп}} = OЗ_{\text{нв}} + OЗ_{\text{вт}} + OЗ_{\text{вп}} + OЗ_{\text{кп}},$$

де $W_{\text{кп}}$ – собівартість кінцевої (готової) продукції, грн.;

$OЗ_{\text{нв}}$ – об'єм витрат на незавершене виробництво даної культури, грн.;

$OЗ_{\text{вт}}$ – об'єм витрат на виконання технологічних етапів робіт даної культури, грн.;

$OЗ_{\text{вп}}$ – об'єм витрат, що належать до виробничої проміжної продукції, грн.;

$OЗ_{\text{кп}}$ – об'єм витрат на збирання і первинну обробку кінцевої готової продукції, грн.

Така послідовність калькуляції дозволяє найточніше визначити собівартість продукції за рахунок прямого віднесення витрат за призначенням,

тобто, відповідно до фактичного ступеню участі витрат у виробництві продукції рослинництва.

Це дозволяє виключити дублювання даних, значно розширює аналітичність обліку та посилює його контрольні функції, що в результаті дає оперативну інформацію щодо ухвалення управлінських рішень. Крім того, створюються всі умови для розрахунку витрат за кожним видом виробленої продукції, визначення очікуваної собівартості продукції за бригадами, ланками та іншими ділянками.

Така побудова обліку витрат, на нашу думку, забезпечить співвідношення облікових та планових показників. Це, безумовно, призведе до значного збільшення кількості об'єктів обліку витрат, але дасть можливість:

- оперативно контролювати відхилення фактичних витрат від передбачених технологією;
- приймати управлінські рішення не після здійснення виробничих процесів, а в процесі їх здійснення;
- аналізувати діяльність виробничих підрозділів і в цілому роботу підприємства за короткі проміжки звітного року.

Найбільшого успіху при застосуванні попроцесного методу обліку витрат в галузі рослинництва можна досягти при використанні комп'ютерної техніки шляхом введення додаткового показника для групування витрат. Мається на увазі кодування витрат за конкретними роботами або за їх групами (циклами робіт): основний обробіток ґрунту, посів, догляд за посівами тощо.

При відсутності ком'ютерної техніки це зробити досить складно, адже початок і завершення виконання конкретної операції (циклу робіт), як правило, починається в одному місяці, а закінчується в іншому. В цьому випадку контроль за витратами в розрізі видів (циклів) робіт бухгалтер не зможе виконати. Тому доцільно цю операцію доручити керівникам виробничих підрозділів (бригадирам), які відповідають за понесені витрати. Вони мають перевіряти обсяг конкретної роботи та обчислювати рівень виробничих витрат (скільки і

кому нараховано заробітної плати, скільки використано матеріальних ресурсів тощо).

Варто зазначити, що контроль витрат в рослинництві за періодами сільськогосподарських робіт має деякі недоліки порівняно з щомісячним. При використанні останнього, результати роботи на вирощуванні кожної культури можна визначити до 12 разів на рік, тоді як при контролі за періодами – лише три-чотири рази, а під час догляду за окремими культурами (наприклад, цукрові буряки) контроль можна здійснювати один раз на 4-5 і навіть 6 місяців. Тому при використанні попроцесного методу бухгалтерський облік ведеться в розрізі внутрішньогосподарських підрозділів (бригад) за технологічними процесами щомісяця за статтями витрат, а зведений облік витрат – наростаючим підсумком за підрозділами, культурами. Крім того, для бухгалтерського обліку доцільно вести додатково облік відхилень фактичних витрат від планових завдань.

В процесі дослідження встановлено, що в ТОВ ім. Шевченка Хмельницького району та ТОВ «Козацька долина-2006» Кам'янець-Подільського району для обліку витрат рослинництва застосовується нормативний метод. Суть цього методу зводиться до відображення в обліку не фактично понесених витрат, а планових витрат і калькуляції планової собівартості.

В ТОВ ім. Шевченка планові завдання бригадам на певний період містять точне найменування і об'єм робіт, що підлягають виконанню впродовж цього періоду по кожній культурі. У нормативній калькуляції проводиться розрахунок цих робіт у вартісному виразі з вказівкою всіх норм. Приклад такого розрахунку тракторно-рільничої бригади представлено в додатку А.2.2.

Калькуляція планової собівартості продукції окремих культур складається з калькуляції нормативної собівартості окремих робіт, що виконуються під ту чи іншу культуру (додаток Б.2.2). Виробнича калькуляція трудових витрат і заробітної плати ТОВ ім. Шевченка Хмельницького району проілюстрована в додатку В.2.2.

Розрахунок виконання планового завдання за обсягами виробництва продукції в рілльничій бригаді № 2 за 2021 р. ТОВ «Козацька долина-2006» Кам'янець-Подільського району показано в додатку Д.2.2. Розрахунок планових витрат на виробництво продукції (госпрозрахункове) завдання по рілльничій бригаді № 1 на 2021 рік ТОВ «Козацька долина-2006» ілюструє додаток Е.2.2. Розрахунок затрат на виробництво продукції за плановими нормами на фактичний обсяг виробленої продукції, виконаних робіт і послуг по рілльничій бригаді № 1 ТОВ ім. Шевченка зображено в додатку Ж.2.2.

Проведене дослідження методів, які застосовуються сільськогосподарськими підприємствами Хмельницької області для обліку витрат виробництва і калькуляції продукції рослинництва дає підстави стверджувати, що найбільш прийнятним до застосування є попроцесний метод обліку, який дає можливість контролювати хід виконання польових робіт та структуру витрат за видами робіт (процесами) в рослинництві, проводити визначення витрат на отримання побічної продукції після закінчення процесу виробництва.

Не менш важливим питанням в галузі рослинництва є дослідження об'єктів обліку витрат. У сільськогосподарських підприємствах кількість об'єктів витрат досить велика через наявність рослинницьких підрозділів, а також обслуговуючих виробництв та особливостей технологічних процесів при виробництві окремих видів продукції. Тому доцільним буде розкрити це питання більш детальніше.

Виробничий процес на вирощування сільськогосподарських культур не обмежується календарним роком. Тому в даному випадку одночасно можуть формуватись три типи об'єктів витрат:

- витрати минулих років під урожай поточного року;
- витрати даного року під урожай поточного року;
- витрати даного року під урожай наступних років.

Перші дві групи витрат узгоджуються з планами на календарний рік, так як витрати минулих років списуються на відповідні аналітичні рахунки витрат під урожай поточного року. В зв'язку з цим в обліку виділяють витрати під урожай поточного року і витрати під урожай майбутніх років.

Проведені дослідження в сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області ілюструють, що витрати під урожай майбутніх років обліковуються на окремих аналітичних рахунках за видами робіт, бо під час здійснення таких витрат трапляються випадки, коли не відомо, на вирощування якої культури буде використана дана площа. Ці витрати переходять на наступний рік як залишок незавершеного виробництва. В наступному році витрати на посів озимих культур відносять постатейно на відповідні аналітичні рахунки озимих культур урожаю поточного року, а інші витрати, здійснені у минулому році на виконання сільськогосподарських робіт розподіляють у поточному році між культурами після визначення фактичних площ посіву.

Досліджено, що підприємства Хмельницької області розподіл витрат минулих років здійснюють постатейно пропорційно до площ посіву. Для цього на підприємствах роблять окремий розрахунок (додаток Т.2.1), в якому розраховують суму витрат на 1 га і множать її на площу, що фактично зайнята відповідною культурою. Таким способом в СТОВ ВФ «Мрія» Кам'янець-Подільського району розподіляють витрати минулого року на підняття зябу, лущення стерні, внесення органічних, мінеральних добрив, догляд за парами, снігозатримання, зрошення, осушення тощо. Витрати, пов'язані з підготовкою

грунту, посівом багаторічних трав, вартістю їх насіння та іншими разовими витратами входять до складу незавершеного виробництва.

В СТОВ ім. Шевченка та ТОВ «Козацька долина-2006» витрати розподіляють за роками рівномірно до терміну експлуатації багаторічних трав. Разом з тим, було встановлено, що витрати на поліпшення природних сіножатей, на створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, внесення добрив, вартість насіння) на досліджуваних підприємствах розподіляються також як витрати на незавершене виробництво (розподіляються між продукцією, одержаною протягом 3-4 років).

З метою більш точного визначення собівартості рослинницької продукції в ТОВ «Козацька долина-2006», СТОВ ім. Шевченка та СТОВ ВФ «Мрія» виділяють додаткові об'єкти обліку, пов'язані з оприбуткуванням супутньої та побічної продукції. До таких об'єктів досліджувані підприємства відносять збирання і скиртування соломи, заготівлю гички тощо, тобто для обліку прямих витрат по заготівлі соломи (стягування, пресування, скиртування тощо) відкривають окремий аналітичний рахунок. На ньому обліковують витрати за встановленими на підприємстві статтями. Також у названих підприємствах відкривають аналітичні рахунки для обліку витрат на заготівлю соломи озимих і ярових культур. Дані цих рахунків використовують для обчислення фактичної собівартості соломи. Аналогічні рахунки на підприємствах відкриваються для збирання гички, стебел соняшника, капустиного листа та побічної продукції в садівництві.

На окремих аналітичних рахунках в ТОВ «Козацька долина» Кам'янець-Подільського району обліковують витрати на післязбиральну обробку продукції (сушіння зерна, сортування продукції). Такі витрати в кінці року перед калькуляцією продукції додають до витрат, пов'язаних з виробництвом відповідної культури. Крім того, при дослідженні було встановлено, що в СТОВ ім. Шевченка Хмельницького району в складі рослинництва окремо обліковують витрати по заготівлі соломи на стороні.

Значна частина продукції рослинництва в Хмельницькій області використовується для кормовиробництва. Для цього підприємства ведуть окремі аналітичні рахунки: заготівля силосу, сінажу, виробництво трав'яного борошна. При заготівлі силосу обліковують витрати, які пов'язані з силосуванням: очищення і підготовка силосних споруд (траншей, ям, башт), підвезення і закладання силосної маси, трамбування силосної маси та інші роботи. У витрати відносять також вартість зеленої маси, використаної на силосування та інших компонентів (гичка, солома, сіль тощо). При закладанні силосу від різних культур витрати обліковують по кожній культурі, відкриваючи відповідні аналітичні рахунки.

Витрати по заготівлі сінажу у досліджуваних підприємствах обліковують аналогічно так, як і по силосуванню, а витрати на приготування вітамінно-трав'яного борошна обліковують на окремому аналітичному рахунку. Облік витрат на підприємствах Хмельницької області ведуть за статтями, включаючи вартість зеленої маси.

Отже, методика обліку всіх видів витрат на виробництво і реалізацію продукції рослинництва має бути єдиною, тобто витрати повинні формуватися у межах кожного підрозділу, кожного субрахунку в розрізі статей витрат.

Варто відмітити, що прийняття ряду нормативно-правових документів, зокрема П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів № 132 суттєво змінило облік витрат виробництва та привело до істотної перебудови контролю за результатами діяльності підрозділів. Зміни торкнулися методики оцінки біологічних активів у процесі трансформації і оцінки одержаної сільськогосподарської продукції.

В процесі дослідження було виявлено, що більшість сільськогосподарських підприємств для обліку витрат виробництва і калькуляції продукції рослинництва не застосовує методику, встановлену для цих цілей у П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендаціях № 132.

Отже, зміни, що відбулися, призвели до виникнення ряду проблем, пов'язаних із складністю практичного застосування вищезазначених документів у господарській діяльності досліджуваних підприємств. Розглянемо основні моменти з цього приводу в галузі рослинництва.

За новим стандартом об'єктами обліку в рослинництві є біологічний актив та сільськогосподарська продукція. Крім того, поточні біологічні активи, процес трансформації яких триває, в обліку і звітності розглядаються як незавершене виробництво. Це суперечить самому П(С)БО 30, в якому зазначено, що незавершене виробництво є окремим об'єктом обліку для відображення витрат на виробництво сільськогосподарської продукції. В обох випадках, рахунок 23 "Виробництво", є теоретично необґрунтованим та ускладнює і без того складний облік виробництва в рослинництві.

Крім того, відмічається відображення додаткових біологічних активів рослинництва на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», що на практиці призводить до облікової плутанини. Не кожен біологічний актив трансформується тільки у сільськогосподарську продукцію, оскільки біологічний актив також може продукувати додаткові біологічні активи. Тому дуже важливим є розмежування і відображення в обліку на окремих рахунках як сільськогосподарської продукції, так і додаткових біологічних активів, що підлягають подальшому використанню.

Нормативно-правовими документами передбачено оцінювати біологічні активи та продукцію рослинництва за справедливою вартістю. Така вартість складається на основі цін активного ринку на подібну продукцію. Проте, інформація про ціни активного ринку не завжди є достовірною на певну звітну дату, оскільки ціни змінюються швидко і прослідкувати їх коливання бухгалтеру підприємства дуже складно. Отже, виникає велика ймовірність того, що отримана інформація про ринкові ціни буде недостовірною, що в результаті призведе до неправильного визначення справедливої вартості і відповідно результатів діяльності підприємства.

Якщо активний ринок на певну продукцію відсутній, то справедливу вартість такої продукції можна визначити за останньою ринковою ціною операцій з нею або за цінами на подібні активи, скоригованими з урахуванням індивідуальних характеристик оцінюваного активу чи продукції.

У першому випадку, достовірне визначення ціни біологічного активу можливе за умови того, що останні операції з ним здійснювались кілька днів тому. В разі, коли такі операції мали місце, наприклад, більше року, то ціна операції не відображатиме реальну ринкову вартість оцінюваного біологічного активу.

За існуючої нині системи обліку та згідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів фінансовий результат від сільськогосподарської діяльності визначається в три етапи:

- фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, що відображається в обліку як первісна вартість;
- фінансовий результат від реалізації сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю без витрат на місці продажу;
- фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, які оцінюються за справедливою вартістю без витрат на місці продажу.

Така велика кількість облікових операцій ускладнює і без того непростий облік виробництва. Тому, на нашу думку, оперативний контроль витрат та аналіз виконання виробничих завдань можливий лише в умовах застосування для оцінки активів первісної вартості (фактичної собівартості), що формується у виробничих підрозділах.

В галузі рослинництва є три види виробничих бригад: рільничі, комплексні та тракторні. За рільничою бригадою закріплюється земля, видаються завдання з виробництва продукції, доводяться ліміти витрат. Облік ведеться в розрізі

культур та видів робіт. Така організація поширена у регіонах з великою питомою вагою просапних культур (наприклад, спеціалізовані бригади в овочівництві). Комплексні бригади – це бригади, за якими закріплюється земля і техніка та доводяться ліміти витрат на виробництво продукції.

Окремим структурним підрозділом є машинно-тракторний парк (наприклад, у вигляді тракторної бригади, де зберігається техніка). За таким підрозділом земля не закріплюється, він виконує роботи за завданнями бригадира рільничої бригади. Цьому підрозділу доводяться завдання з виконання робіт та відповідний ліміт витрат.

При дослідженні встановлено, що в Хмельницькій області окремим господарським підрозділом в рослинництві є тракторно-рільнична бригада. В цій бригаді ремонтується техніка як бригади, так й інших підрозділів. Це сталий компонент виробничої діяльності, який виступає доповненням до виробництва рослинницької продукції. За потреби рослинницька бригада надає агротехнічні послуги іншим підрозділам підприємства. Крім того, досліджено, що у великих підприємствах такий вид тракторної бригади надає повний комплекс машинно-тракторних послуг.

В процесі дослідження виявлено, що в тракторно-рільничій бригаді як центрі витрат рослинництва в СТОВ ВФ «Мрія» та ТОВ «Козацька долина-2006» Хмельницької області розробляється відповідна організаційно-правова та робоча документація, що представлена внутрішньогосподарським договором бригади. Договір регламентує обов'язки сторін, механізм матеріального стимулювання, порядок обліку витрат та відповідальність сторін. Робоча документація охоплює додатки до договору щодо земельних ресурсів і основних засобів бригади, завдань з виробництва продукції та внутрішньогосподарських цін на неї, обсягів постачання бригаді матеріальних ресурсів, енергоносіїв, цін на них, технологічних регламентів та складається річний виробничий бюджет бригади. Крім того, у вищезазначених підприємствах розробляються конкретні форми обліку для оперативного контролю витрат для галузі рослинництва протягом року.

Питання щодо організації обліку роботи МТП завжди було актуальним, а особливо в сучасних умовах. Організація обліку змінювалася разом зі зміною системи управління, організаційною формою роботи, формою матеріального заохочення трактористів-машиністів за виконані польові та транспортні роботи, організації та методики обліку. Крім того, долучилися й зміни в нормативній базі, яка регулює бухгалтерський облік. Така ситуація зумовлює потребу в перегляді методики обліку витрат машинно-тракторного парку, їх розподілі та включенні до собівартості продукції. Ця проблема актуальна і потребує детального вивчення.

В процесі дослідження встановлено, що у великих та середніх сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області (СТОВ ім. Шевченка, ТОВ «Козацька долина-2006» та СТОВ ВФ «Мрія») машинно-тракторний парк (МТП) був і залишається на сучасному етапі окремим структурним підрозділом, який об'єднує в собі найбільш кваліфікованих працівників підприємства і потужну техніку, за допомогою якої виконується майже весь обсяг польових робіт і значна частина транспортних робіт.

В сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області наявний МТП не відповідає сучасним вимогам сільськогосподарського виробництва, тому що близько 90 % техніки в господарствах відпрацювало свій нормативний експлуатаційний термін. І все ж таки ефективне використання навіть такого машинно-тракторного парку значною мірою залежить від прогресивних форм організації його роботи, відповідних методів аналізу та розробки заходів, які забезпечують удосконалене планування та управління виробничою діяльністю.

Діючі організаційні форми роботи МТП викликають досить критичне ставлення до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 та Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених Міністерством аграрної політики України від 18.05. 2001 р.

наказом № 132. Вищезазначені нормативні документи можуть бути ефективними лише у малих сільськогосподарських підприємствах (такими є, наприклад, ТОВ «Зоря», ТОВ «Нефедівське», ТОВ «Колос» Кам'янець-Подільського району Хмельницької області), де трактори, комбайни та інші сільськогосподарські машини є у невеликій кількості, та їх використання здійснюється в комплексі технологічних операцій з вирощування певних культур.

На нашу думку, у сільськогосподарських підприємствах необхідно організовувати таку систему обліку в машинно-тракторному-парку, яка б забезпечила оперативний контроль за:

- використанням палива (економію або перевитрати порівняно зі встановленими нормативами);
- обсягом виконаних робіт та їх якістю, використанням робочого часу і нарахуванням оплати праці;
- експлуатацією МТП та його технічним станом.

Прикладом у досягненні цих позицій є досвід організації обліку роботи МТП в ТОВ «Козацька долина» Кам'янець-Подільського району Хмельницької області. На полях цього господарства працює 28 тракторів, 16 комбайнів, 32 ґрунтообробних машин. Ремонтно-технічна майстерня оснащена парком сучасних верстатів та обладнання й здатна проводити всі види ремонтів наявної техніки. Тракторно-рільнича бригада працює на умовах госпрозрахунку. Всі операції з експлуатації МТП підлягають документуванню, що сприяє зміцненню режиму економії при виконанні механізованих робіт.

На підприємствах Хмельницької області облік роботи тракторних бригад ведеться обліковцем-заправником, а в ТОВ «Козацька долина-2006» цю функцію виконує бригадир тракторної бригади, в обов'язки якого входить своєчасне і правильне складання первинних документів обліку виконаних робіт, витрачання нафтопродуктів і нарахування оплати праці механізаторам. Виконання тракторних та інших механізованих робіт записують щоденно до облікового листа кожного тракториста. Листок розраховано приблизно на п'ятнадцять змін, показники записують по кожній зміні окремо.

Кожен механізатор після закінчення зміни повинен мати відомості про кількість та якість виконаної ним роботи, про витрати пального й розмір заробітку за зміну. Всі ці показники записують щоденно до облікового листа. У встановлені в господарстві терміни (через 10-15 днів) облікові листи, підписані механізатором, бригадиром, агрономом обліковець подає до бухгалтерії, де їх перевіряють, затверджують, після чого вони є підставою для узагальнення й систематизації у «Накопичувальній відомості обліку використання машинно-тракторного парку» та «Журналі обліку робіт і витрат».

Для обліку паливно-мастильних матеріалів, витрат праці та її оплати трактористам-машиністам крім облікового листа тракториста-машиніста, на підприємствах ТОВ «Гуменецьке», ТОВ «Зоря» Кам'янець-Подільського району, СТОВ ім. Шевченка Хмельницького району використовується ще кілька додаткових документів, а саме: шляховий лист, лімітно-заправна картка, накладні у випадках використання трактора для перевезення технологічних матеріалів та продукції рослинництва.

Додаткові документи оформляються як повноцінні бухгалтерські документи. Шляховий лист видається бухгалтером бригади кожному трактористу один чи кілька разів на місяць (за потреби). Підписом керівника підрозділу-замовника підтверджуються обсяги виконаних робіт.

У лімітно-заправній картці вказуються ліміти пального та мастил і підтверджуються підписами бригадира (або обліковця бригади) і заправника. Дані шляхового листа та лімітно-заправної картки переносяться в обліковий лист тракториста-машиніста і разом з іншою інформацією відповідним чином обробляються для визначення кількості умовних еталонних гектарів, витраченого пального за нормою та фактично, а також витрат праці та її оплати. Крім передбачених даних в обліковому листі щодня вказуються залишки основного пального.

На сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області для обліку витрат, пов'язаних з утриманням і експлуатацією тракторів, комбайнів, інших самохідних, причіпних, начіпних сільськогосподарських машин і знарядь для

обробітку ґрунту, вирощування та збирання урожаю, використовують аналітичні рахунки 2351 «Утримання і експлуатація машинно-тракторного парку» та 2352 «Утримання і експлуатація комбайнів та інших самохідних машин».

На аналітичному рахунку 2351 обліковують витрати на утримання і експлуатацію тракторів по всіх видах робіт, тракторних причепів, сільськогосподарських машин, використовуваних для обробітку ґрунту, сівби, догляду за посівами, збирання урожаю, а також гаражів, майданчиків для зберігання техніки та інших основних засобів МТП. В межах рахунку ведуть аналітичний рахунок наступного порядку, на якому обліковують витрати на експлуатацію тракторів на сільськогосподарських і транспортних роботах.

Протягом звітнього періоду на кредиті аналітичного рахунку 2351 відображають тільки планову вартість транспортних робіт (вказуючи їх загальний обсяг у тонно-кілометрах і умовних еталонних гектарах), яку було віднесено на рахунки з обліку товарно-матеріальних цінностей та інших споживачів послуг. Наприкінці року нерозподілену частину витрат, обраховану на аналітичному рахунку 2351, розподіляють між окремими культурами (групами культур і транспортними роботами пропорційно до виконаних робіт в умовних еталонних гектарах за формою, наведеною в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

**Відомість розподілу витрат по утриманню та експлуатації
машинно-тракторного парку в ТОВ «Козацька долина-2006»
Кам'янець-Подільського району за 2021 рік**

№ з/п	Об'єкти обліку, на які відносяться витрати (культури)	Обсяг виконаних робіт, ет. га	Витрати до розподілу, грн.	Кореспондуючий рахунок
1.	Озима пшениця поточного року	730,88	8322,97	2311041
2.	Ячмінь	3586,22	40838,44	2311043
3.	Кукурудза на зерно	1685,41	19192,77	2311045
4.	Соняшник	3151,76	35890,98	2311050
5.	Багаторічні трави	1558,80	17750,99	2311063
6.	Цукровий буряк	5175,86	58940,62	2311076
7.	Кукурудза на силос	4379,95	49877,12	2311061
8.	Озима пшениця майбутнього року	3362,18	38287,16	2311074
9.	Витрати під врожай наступного року	20788,06	236724,18	2311069
Разом		44419,12	505825,23	x

10.	Транспортні роботи тракторів	15852,62	180523,30	х
Всього		60271,74	686348,53	2351 (кредит)

Джерело: власні дослідження

Після списання витрат на сільськогосподарські роботи (культури, групи культур) в досліджуваних підприємствах на субрахунку 2351 залишаються витрати, які відносяться лише на транспортні роботи тракторів. Після цього визначають фактичну собівартість 1 ет. гектара (або 1 т-км) транспортних робіт тракторного парку шляхом ділення суми витрат на обсяг транспортних робіт тракторів за рік. Визначення собівартості 1 ет. гектара транспортних робіт наведено в табл. 2.3.

Співставляючи фактичну собівартість 1 ет. га (т-км) з плановою, визначають калькуляційну різницю і дописують її (при подорожчанні) на рахунки споживачів або сторнують (при здешевленні). На суму калькуляційної різниці дебетують субрахунки 20,903 та інші і кредитують субрахунок 2351.

Таблиця 2.3

**Розрахунок визначення фактичної собівартості транспортних робіт тракторного парку в ТОВ «Козацька долина-2006»
Кам'янець-Подільського району Хмельницької області за 2021 рік**

№ з/п	Показники	Сума, грн.
1.	Фактичні витрати на виконання транспортних робіт	251185,50
2.	Фактичний обсяг виконаних транспортних робіт, ет. га	15852,62
3.	Фактична собівартість 1 ет. га	15,84
4.	Планова собівартість 1 ет. га	12,23
5.	Калькуляційна різниця між фактичною і плановою собівартістю 1 ет. га	3,61
6.	Калькуляційна різниця між фактичною і плановою собівартістю загального обсягу виконаних транспортних робіт	57307,96

Джерело: власні дослідження

Розрахунок визначення та списання калькуляційних різниць між плановою і фактичною собівартістю транспортних робіт тракторного парку в ТОВ «Козацька долина-2006» Кам'янець-Подільського району за 2021 рік наведено в табл. 2.4.

На кредиті субрахунку 2352 в досліджуваних сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області протягом року не роблять ніяких записів.

Лише наприкінці року або після закінчення збирання врожаю витрати списують окремими статтями на відповідні культури пропорційно до площ, на яких зібрано врожай. Одночасно слід звернути увагу на те, що у процесі дослідження МТП у підприємствах Хмельницької області виявлено дві методики обліку витрат: звичайна та через еталонні гектари. Виявлено, що не у всіх, але в деяких сільськогосподарських підприємствах за одиницю виміру обсягу виконаних робіт (незалежно від форм організації його використання) передбачено застосовувати умовні еталонні гектари, однак їх розрахунок носить дуже наближений характер, бо до уваги приймається кількість виконаних нормо-змін та еталонний змінний виробіток на трактор конкретної марки. Згідно діючих на Україні Методичних рекомендацій № 132 нормативні показники мають використовуватися при розподілі тільки непрямих витрат, а в даному випадку розподіляються прямі витрати. Тому методика віднесення витрат на утримання та експлуатацію машинно-тракторного парку на собівартість продукції окремих культур (видів незавершеного виробництва) потребує удосконалення, що буде розглянуто у розділі 3.

Таблиця 2.4

**Розрахунок визначення та списання калькуляційних різниць між
плановою і фактичною собівартістю транспортних робіт тракторного
парку ТОВ «Козацька долина-2006» Кам'янець-Подільського району
за 2021 рік**

№ з/п	Споживачі транспортних послуг	Обсяг виконаних робіт, ет. га	Собівартість транспортних послуг		Сума відхилень, грн.		Кореспондуючий рахунок
			план 12-00	факт 15-96	економія (-)	перевитрати (+)	
Перевезення вантажів:							
1.	Зернові відходи	64,2	770,40	1024,63		254,23	208
2.	Лісоматеріали	2183	26196,00	34840,68		8644,68	205
3.	Добрива	417	5004,00	6655,32		1651,32	208
4.	Загальновиробничого призначення галузі рослинництва	267	3084,00	4101,72		1017,72	911
5.	Загальновиробничих витрат усіх	2700	32400.00	43092.00		10692.00	914

	напрямків діяльності						
6.	Населенню за готівку	622	7464,00	9927,12		2463,12	903
7.	Стороннім організаціям	4083,9	49006,80	65216,56		16209,76	903
8.	На будівництво пекарні	146	1752,00	2330,16		578,16	151
9.	Аміачної селітри під озиму пшеницю	4,9	58,80	78,20		19,40	231
Разом		10478	125736,00	167266,39		41530,39	2351 (кредит)

Джерело: власні дослідження

Наші дослідження сучасних методів обліку витрат та калькуляції продукції рослинництва на підприємствах Хмельницької області спрямовані на розробку шляхів покращення порядку ведення обліку витрат, на заощадження часу, ресурсів, а головне – на підвищення оперативності обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, своєчасності та правильності прийняття важливих управлінських рішень для подальшого господарювання.

2.3. Сучасні підходи до внутрішньогосподарського контролю витрат в рослинництві

В умовах виникнення нових організаційно-правових форм власності у сільському господарстві контроль діяльності набуває особливого значення. Власники сільськогосподарських підприємств не беруть безпосередньої участі в управлінні господарською діяльністю, делегуючи цю функцію менеджерам різного рівня. Захист інтересів власників великих сільськогосподарських підприємств від можливих випадків розкрадання майна можливий в умовах налагодження ефективної системи внутрішньогосподарського контролю.

Теоретичні питання об'єктів, суб'єктів та методики внутрішньогосподарського контролю витрат рослинництва розглянуті нами в підрозділі 1.3, тому подальшому дослідженню підлягають сучасні підходи до проведення контролю в сільськогосподарських підприємствах.

Внутрішньогосподарський контроль забезпечує вирішення комплексу завдань, спрямованих на економію виробничих і збутових витрат, їх достовірну

оцінку та відображення на рахунках обліку та у формах звітності. Результатом внутрішньогосподарського контролю можуть стати рекомендації щодо зміни методу обліку витрат і калькуляції продукції рослинництва, удосконалення організації системи обліку витрат. Проблемним і такими, що потребують вирішення, на сьогодні є завдання, суб'єкти, «вузькі місця» та форма внутрішньогосподарського контролю витрат в рослинництві.

Постановка завдань внутрішнього контролю на підприємстві характеризується притаманними йому рисами:

- забезпечення прямого зв'язку між структурними підрозділами і керівництвом підприємства;
- використання всіх видів контролю (поточний, попередній, документальний, фактичний тощо);
- здійснення контролюючих функцій працівниками підприємства.

Для розвитку сільськогосподарського підприємства не достатньо просто створити систему внутрішньогосподарського контролю, потрібно визначити її місце в інформаційній системі. Створення системи контролю знижує ймовірність неправдивої інформації, тобто значно підвищує її якість. Тому правильно поставлені завдання внутрішньогосподарського контролю витрат є основою для побудови такої інформаційної системи підприємства, яка забезпечує ефективні управлінські рішення.

Основні завдання внутрішнього контролю господарських витрат можна виділити в окремі напрямки: забезпечення дотримання норм законодавства при здійсненні господарських операцій; виконання бюджетів витрат, затверджених керівництвом; забезпечення збереженості виробничих запасів і товарно-матеріальних цінностей, що належать підприємству; дотримання прав власності акціонерів підприємства; забезпечення достовірності даних про витрати у формах звітності; внесення пропозицій щодо необхідності зміни обраного методу обліку витрат; визначення ефективності роботи окремих структурних підрозділів та підприємства в цілому; нагляд за роботою посадових осіб підприємства.

Центральне місце в системі внутрішньогосподарського контролю витрат в рослинництві займає суб'єкт контролю. Суб'єктами внутрішньогосподарського контролю можуть бути керівництво, посадові особи з функцією контролю, спеціальні служби, такі як ревізійна комісія, інвентаризаційна комісія, служба внутрішнього аудиту, бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером.

Слід зазначити, що на досліджуваних сільськогосподарських підприємствах внутрішньогосподарський контроль обмежується етапом відображення господарських операцій в обліку та проведенням інвентаризації. Це пояснюється нерозумінням необхідності впровадження внутрішньогосподарського контролю, відсутністю розрахунків досягнення можливого ефекту від його налагодження. Оптимізувати внутрішньогосподарський контроль можливо шляхом визначення у сільськогосподарських підприємствах суб'єктів контролю. Вибір суб'єкту внутрішньогосподарського контролю залежить від розміру підприємства. Нагадаємо, що статтею 63 Господарського кодексу від 16.01.2003 р. № 436-IV визначено критерії віднесення до малих, середніх та великих підприємств.

Малими (незалежно від форми власності) визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесяти осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує сімдесяти мільйонів гривень.

Великими підприємствами визнаються підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік перевищує двісті п'ятдесят осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік перевищує суму сто мільйонів гривень. Усі інші підприємства визнаються середніми.

Очевидним є той факт, що суб'єктом внутрішньогосподарського контролю в малому підприємстві є керівник або уповноважений ним орган. Керівник, який зацікавлений в успішному функціонуванні системи контролю, буде оцінювати компетентність і кваліфікацію облікових працівників, визначаючи слабкі місця в системі обліку. Велике підприємство може утримувати спеціальну службу

контролю (службу внутрішньогосподарського контролю, внутрішнього аудиту тощо).

На нашу думку, і в першому, і в другому випадку ефективність системи контролю визначається розробкою і виконанням інструкцій щодо регламентації порядку проведення внутрішньогосподарського контролю. Раніше організація внутрішньогосподарського контролю у сільськогосподарських підприємствах регламентувалася Вказівками з організації внутрішньогосподарської контрольно-ревізійної роботи, затвердженими галузевим міністерством. Вказівки включали питання змісту внутрішньогосподарського контролю, планування та проведення ревізії, посадових інструкцій контролерів, проведення контролю за об'єктами, оформлення результатів контролю.

У середніх і великих сільськогосподарських підприємствах доцільно сформувати службу внутрішньогосподарського контролю, оскільки служба є більш ефективним суб'єктом контролю, ніж один внутрішній контролер. Для роботи служб у середніх і великих підприємствах необхідно розробити і затвердити Положення з організації внутрішньогосподарського контролю. Такий документ може бути затверджений наказом керівника як окремий, або ж як один із додатків до наказу про облікову політику. В Положенні з організації внутрішньогосподарського контролю треба розглянути питання побудови служби контролю, послідовність етапів здійснення контролю та оформлення результатів контролю.

В малих підприємствах розробці підлягають посадові інструкції внутрішньогосподарських контролерів з визначеними їх правами та обов'язками. Правом контролера необхідно передбачити можливість вимагати представлення оригіналів підтвердних документів про здійснені господарські операції. Відповідальністю повинно бути допущення перевитрат та марнотратства.

На підприємстві повинні бути встановлені чіткі вимоги до претендентів на посаду контролера. Працівники служб контролю та контролери повинні мати професійну освіту, засвідчену відповідним професійним кваліфікаційним рівнем. Разом з тим, варто відмітити, що існуючі на сьогодні програми з

підготовки внутрішніх аудиторів, контролерів є недоступними за ціною для більшості сільськогосподарських підприємств. Крім того, отримані знання можуть бути просто не потрібні для використання їх на практиці. В таких умовах, очевидно підприємство може обмежитись вимогою до контролера мати вищу економічну освіту. В службі контролю повинні працювати працівники зі знаннями технології виробничого процесу, що дозволить здійснювати професійну перевірку інформації щодо стану об'єкту контролю.

В процесі дослідження нами було встановлено, що у рослинницьких підрозділах Хмельницької області внутрішньогосподарський контроль здійснюють не служби контролю, а окремі контролери: головні агрономи, агрономи, бригадири рілльничих бригад, бригадири тракторних бригад, ланкові, працівники рослинництва (самоконтроль), а також економісти, працівники обліку і внутрішні контролери, якщо їх посади будуть введені.

Головні агрономи як найвищі керівники рослинницької галузі стежать за виконанням планів розвитку рослинництва, своєчасністю та якістю виконання усіх сільськогосподарських робіт загалом в підприємстві (господарстві, фірмі). Для головного агронома дуже важливо, щоб зменшувалася собівартість продукції; скорочувались затрати праці на одиницю продукції, втрати продукції під час її збирання, зберігання, переробки і транспортування; забезпечувався збут (продаж) продукції за максимально вигідними для сільськогосподарського підприємства цінами і своєчасно надходили від покупців кошти. Отже, головний агроном більше займається стратегічним контролем.

Агрономи (рілльничих бригад, з насінництва, із захисту рослин) контролюють, переважно, виконання планів розвитку і проведення запланованих агротехнічних заходів. У процесі контролю агрономи повинні звертати увагу не тільки на те, як розвиваються рослини і чи вчасно виконуються сільськогосподарські роботи, але й на те, чи економічно доцільними є відповідні витрати та який рівень доходів отримав виробничий підрозділ за місяць, квартал, рік або ж цикл робіт.

Бригадири рілних бригад наглядають за виходом членів їхніх бригад на роботу; виконанням ними виробничих завдань та якістю проведених робіт; контролюють обсяги наданих послуг працівниками допоміжних виробництв власного підприємства і сторонніми організаціями; наявність, надходження та вибуття запасів, основних засобів; обсягів виробленої продукції рослинництва.

Бригадири тракторних бригад мають дещо складніше завдання, ніж їхні колеги – бригадири рілних бригад, адже члени тракторних бригад (механізатори) можуть працювати як в різних місцях власного підприємства, так і за його межами. Бригадири тракторних бригад мають контролювати загальний стан тракторів, комбайнів, інших сільськогосподарських машин і механізмів; вихід механізаторів на роботу, якість та ефективність виконаної роботи; витрати паливно-мастильних матеріалів, запасних частин; умовні (розрахункові) доходи від діяльності машинно-тракторного парку.

Ланкові більше наближені до безпосереднього виконавця, а нерідко і є безпосередніми виконавцями, яким доплачують 15-20 % від основної (тарифної) ставки оплати праці за виконання ними керівництва ланкою. Завдання ланкових полягає в тому, щоб проконтролювати обсяги, терміни і якість робіт, які виконуються безпосередніми виконавцями. Тут доцільно забезпечити взаєморозуміння між ланковими і виконавцями, чітко розмежувати їхні права, обов'язки та відповідальність. Не менш важливо, щоб ланкові вели точний та своєчасний облік виконаних робіт і відзначали явні порушення технологічної й трудової дисципліни.

Безпосередні виконавці (механізатори, працівники рілної бригади) зобов'язані здійснювати самоконтроль, тобто стежити за тим, щоб виконувались своєчасно і якісно всі роботи, які повинні виконуватись за вказівками бригадирів або ланкових.

Істотну роль у процесі внутрішньогосподарського контролю за витратами рослинництва відіграє *головний бухгалтер* підприємства, який разом з іншими спеціалістами підприємства бере участь у процесі планування витрат на виробництво продукції та у формуванні майбутніх доходів за видами діяльності,

каналами (напрямами) збуту та видами продукції, конкретними покупцями і замовниками, вітчизняними і зарубіжними товарними ринками тощо. Проводячи попередній контроль витрат і доходів, головний бухгалтер та інші працівники бухгалтерії підприємства зобов'язані встановити ступінь їх реальності, тобто чи не плануються невиправдано великі витрати на виробництво продукції рослинництва та чи не переоцінені можливості обсягів збуту продукції покупцям і не завищені суми доходів, зважаючи на оцінку ризику в майбутньому році. Тут важливо, найголовніше, не прогадати в потенційних цінах на продукцію рослинництва, які, на жаль, в останні роки швидко змінюються, приносячи сільськогосподарським товаровиробникам більше розчарувань, ніж прибутку.

Кожен хто приймає рішення про здійснення матеріальних, трудових та інших витрат, має відчувати обов'язок перед підприємством щодо доцільності і законності цих витрат, адже невиправдані витрати безпосередньо впливають на фінансові результати. Однак не всі, хто вирішує питання про проведення витрат, відповідально налаштовані щодо свого підприємства і не завжди сумлінно ставляться до усних або письмових рішень, які їм доводиться приймати. Тому головний бухгалтер підприємства, як одна із перших осіб, через свідомість якого проходять значні обсяги оперативної облікової та необлікової інформації, мусить стратегічно розглядати витрати та інтуїтивно відчувати їх природу.

Велика відповідальність покладається і на *працівників обліку*, які приймають від виробничих підрозділів первинні документи та узагальнюють інформацію про обсяги виробництва і витрат. Працівники обліку зобов'язані ретельно та без поспіху переглянути всі документи, які вони приймають; поспілкуватись із представниками виробничої сфери з метою встановлення реальної ситуації на виробництві, виробити напрями поліпшення облікової і контрольної роботи в підрозділі, провести узагальнення облікової інформації та проаналізувати її відповідно до планових показників. У випадку нагальної потреби бухгалтер з обліку виробництва повинен ще раз зустрітись із виробниками з метою уточнення ситуацій щодо обсягів та витрат виробництва, а також для отримання усних або письмових пояснень. Бухгалтер з обліку

виробництва повинен тісно співпрацювати з економістом підприємства, який забезпечує контроль за виконанням виробничими підрозділами своїх госпрозрахункових завдань в розрізі назв продукції та її обсягів, витрат на виробництво за статтями і елементами, за внутрішньогосподарською реалізацією (використанням) продукції та узгодженням цін на неї тощо.

Внутрішні штатні контролери проводять епізодичний контроль за витратами. Внутрішні штатні контролери повинні координувати контрольно-ревізійний процес у всіх структурних підрозділах підприємства (в тому числі й в рослинництві) та методично і практично допомагати усім, хто здійснює контроль у межах даного підприємства. На внутрішніх штатних контролерів покладено відповідальність за організацію та ефективність проведення внутрішньогосподарського контролю.

Плануючи свою роботу, внутрішні контролери повинні виходити із особливостей діяльності підприємства, його потреб у здійсненні контролю, потенційних обсягів необхідних контрольно-ревізійних робіт для підприємства, ресурсу корисного часу на перевірки і ревізії на підприємстві, діючої системи контролю та можливості її поліпшення, розподілу обов'язків між виконавцями на різних рівнях контрольної ієрархії тощо.

Побудова внутрішньогосподарського контролю на підприємстві не обмежується визначенням обсягів контрольно-ревізійних робіт, складанням плану і графіків їх виконання, забезпеченням виконавців нормативно-правовими актами, зразками заповнених документів контрольно-ревізійного типу, актами інвентаризації, інвентаризаційними описами і т. д. Здійснення контролю дозволяє визначити слабкі, так звані «вузькі» місця системи контролю і усунути їх.

Внутрішньогосподарський контроль за витратами в рослинництві не повинен бути заформалізований, а реальним та дієвим. Краще виконати менший обсяг контрольно-ревізійних робіт, що буде мати конкретний результат для підприємства.

«Вузьким» місцем внутрішньогосподарського контролю є перевірка своєчасності та повноти оприбутковування сільськогосподарської продукції. Короткі терміни і великі масштаби збиральних робіт зумовлюють необхідність розробки і здійснення в кожному підприємстві системи заходів щодо забезпечення повного оприбутковування урожаю, попередження втрат та розкрадань.

На нашу думку, неприпустимими є факти зайвого оприбутковування фактично не отриманої продукції, що виявлено при дослідженні в деяких підприємствах Хмельницької області, тому що надмірно оприбуткована продукція на підставі фіктивних актів надалі списується, що завдає підприємствам як матеріальний, так і моральний збиток.

Встановлено, що такий контроль здійснюється в ході виконання технологічних операцій: у полі при збиранні комбайнами та іншими сільськогосподарськими машинами; при транспортуванні з поля на тік, склад або очисний пункт; у місцях зберігання або доробки отриманої продукції (на тік, очисний пункт, сховище, в місцях закладки силосу або сінажу тощо).

При опитуванні керівників та головних бухгалтерів сільськогосподарських підприємств області було встановлено наступні факти: розкрадання продукції рослинництва в ході збирання урожаю найчастіше здійснюються через те, що урожай не оприбутковують як через склад (тік), так і безпосередньо з поля. Як показала практика дослідження, можливість таких розкрадань значно зростає в підприємствах, де не налагоджений належним чином поточний контроль за повнотою оприбутковування продукції з поля і доставкою її до місця зберігання.

Керівники і фахівці в галузі рослинництва, його госпрозрахункових (структурних) підрозділів, облікові працівники та контролери зобов'язані здійснювати систематичний контроль за роботою осіб, що відповідають за збирання урожаю, визначення кількості та якості отриманої продукції.

Так, в СТОВ ВФ «Мрія», ТОВ «Козацька долина-2006» та СТОВ ім. Шевченка Кам'янець-Подільського району керівники, фахівці підприємств та контролери до збирання урожаю перевіряють підготовку комбайнів, жаток,

автомашин, причепів, бункерів-накопичувачів; готовність механізованих потоків, зерносушарок, складів, силосних і сінажних споруд тощо. В ході збирання урожаю ними перевіряється якість збиральних робіт і дотримання технології збирання, терміни прибирання, висота зрізу, герметизація комбайнів, вологість продукції, що закладається на зберігання (силосу, сінажу).

Одним із ефективних заходів контролю за якістю збирання урожаю, наприклад, зернових культур, який дозволяє усунути «вузьке» місце неоприбуткування продукції, є контрольні обмолоти, що широко практикується в підприємствах Хмельницької області. Збирання урожаю, що проводяться до початку роботи, дозволяє визначити біологічну урожайність кожної зернової культури. Знаючи її, всі учасники збирання урожаю – від керівника і до шофера – прагнуть досягти найкращого показника. В практичній діяльності нерідко буває і таке, що два комбайнери намолочують з різних полів (рівних за видами врожаю) неоднакову кількість зерна, що обумовлене різною майстерністю механізаторів, їх ставленням до роботи. Вважаємо, що контрольні обмолоти є надійним засобом попередження втрат та розкрадання продукції.

В підприємствах досліджуваної області встановлено, що в ході збирання врожаю намолоти можуть бути нижчі, ніж по контрольному обмолоту. Крім того, було виявлено такі недоліки, зокрема, наявність в полі «гривок», розмолоченість стебел, відсутність герметичності в комбайні тощо. Тому в досліджуваних підприємствах доцільно перевірити роботу кожного комбайна.

Контрольні обмолоти проводяться спеціальною комісією за участю найбільш досвідчених механізаторів, а їх результати оформляються спеціальним актом. Про високу економічну ефективність контрольних обмолотів (контрольного збирання врожаю) свідчить досвід СТОВ ВФ «Мрія», де завдяки ним отримують додатково не менше 3 ц зерна з одного гектара, а кукурудзи, соняшнику і цукрового буряка – значно більше.

Зазначимо, що в таких підприємствах, як ТОВ «Колос», ТОВ «Зоря», ТОВ АФ «Нефедівське» Кам'янець-Подільського району контрольні обмолоти проводяться після збирання врожаю. При обстеженні зібраних площ перевірка

здійснюється щодо наявності необмолоченого колосся, висоти зрізу тощо. Це свідчить про рівень якості роботи комбайнів і дозволяє визначити втрати зерна в процесі збирання врожаю. У більшості досліджених підприємств внаслідок технічних недоліків комбайнів в ході збирання врожаю не збирається і не оприбутковується така важлива побічна продукція, як полова. При збиранні вона найчастіше розсіюється за вітром, хоча за поживними якостями вона значно вища за солому і майже не поступається сіну.

Досвід збору полови, накопичений підприємствами Хмельницької області свідчить, що там, де комбайни обладнані половозбірниками, щорічно таке підприємство збирає додатково 250-400 тис. т полови, яка при збагаченні її концентратами і вітамінними добавками служить найкращою допомогою в сучасних умовах, коли все дорожчає і цим самим допомагає підвищити продуктивність худоби. В СТОВ ім. Шевченка Хмельницького району Хмельницькій області ячмінну полу збирають і переробляють в гранули. При дослідженні встановлені факти, що випадки розкрадання сільськогосподарської продукції часто трапляються в тих підприємствах, де особи несуть відповідальність за виробництво і оформлення документів на оприбуткування цієї продукції. Крім того, перевірка повноти оприбуткування грубих кормів здійснювалася за вибірковим методом. Оскільки в акті прийому грубих і соковитих кормів вказується маса продукції по кожній скирті, траншеї, башті тощо окремо, то перевіряючий повинен дати вказівку по зважуванню 1 м³ закладеної на зберігання продукції і взяти участь у визначенні об'єму стогу, скирти, траншеї і тому подібне. Помноживши об'єм на питому вагу 1 м³, отримують фактичну масу закладених на зберігання кормів. Отримані дані зіставляються з кількістю (масою), вказаною в акті.

З метою підвищення ефективності внутрішньогосподарського контролю керівники в досліджуваних підприємствах змушують виконавців робіт не рідше двох разів на рік відзвітувати в письмовій формі про те, що конкретно зроблено із передбачених контрольно-ревізійних заходів. Як бачимо, в досліджуваних підприємствах застосовують ряд ефективних заходів (контрольні обмолоти,

використання половозбірників, оперативні звіти) для подолання такого «вузького» місця, як неповне оприбуткування продукції рослинництва.

Важливим питанням системи контролю витрат є її невіддільність і органічна єдність з системами обліку та управління підприємством. Своєчасно проведений контроль дозволяє виявити основні причини відхилення від нормативних показників, спрогнозувати реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання. Саме цим вимогам відповідає чекова форма контролю, яка по праву сприймається як один з методів обліку витрат. Чекова форма контролю спрямована на посилення режиму економії витрат виробництва і реалізації продукції, підвищення ефективності виробничих процесів, економне використання трудових і виробничих ресурсів.

Керівники структурних підрозділів та інші працівники здійснюють пошук найбільш раціональних способів використання трудових ресурсів, сільськогосподарської техніки, застосування ефективних виробничих технологій. Завдяки цьому звільняються виробничі потужності та робоча сила. В умовах чекової форми контролю керівники самі планують витрати і беруть безпосередню участь у формуванні та контролі цих витрат. В процесі здійснення контролю витрат налагоджуються більш тісні зв'язки між підрозділами сільськогосподарських підприємств. Між підрозділами часто виникають розбіжності у вирішенні тих чи інших питань. Врегулювання суперечок є одним із завдань чекової форми контролю. Такі протиріччя вирішуються на рівні чекових розрахунків між підрозділами. Підрозділи самостійно, без втручання керівництва підприємства, вирішують проблемні питання, забезпечуючи тим самим самоконтроль і самодисципліну. Суперечки з приводу надання техніки, матеріальних ресурсів, обсягів, строків і якості виконання робіт і послуг при розрахунках чеками безпосередньо вирішуються на місцях.

Облік витрат і виходу продукції рослинництва за допомогою чеків здійснюється на місці здійснення операції за безпосередньої участі керівників виробничих і збутових підрозділів. Це обумовлює децентралізацію бухгалтерського обліку і налагодження обліку на місцях. Таким чином, виникає можливість здійснювати облік і контроль внутрішніх розрахунків між

підрозділами. Завдяки цьому чекова форма контролю дозволяє виконувати роботи за договорами підряду на сільськогосподарських підприємствах. Керівник підрозділу порівнює витрати ресурсів із затвердженим лімітом витрат по кожній здійсненій господарській операції. Ця форма контролю стає підставою для прийняття управлінських рішень щодо господарської діяльності. Оперативний контроль витрат в момент здійснення господарських операцій дозволяє оцінити їхню доцільність. Керівники підрозділів виконують роль виконавців доведених до них лімітів витрат. Це сприяє зацікавленості керівників у безпосередній участі в сфері господарської діяльності підрозділів.

Впровадження чекової форми контролю дозволяє налагодити дієвий оперативний контроль виконання поставлених завдань за певний проміжок часу. Порівняння фактичних витрат із затвердженими лімітами дозволяє здійснювати оперативний контроль за цільовим використанням ресурсів по об'єктах обліку та елементах витрат. Оперативний контроль дозволяє своєчасно усувати факти перевитрат і марнотратства. Перед видачею чеку керівник підрозділу оцінює доцільність понесення цих витрат та можливість зменшення суми витрат. Таким чином, керівник намагається націлити свій підрозділ в режим економії та ощадливості. Чекова форма контролю створює сприятливі умови для організації самостійного контролю в підрозділах підприємства. Видаючи чеки за отримані ресурси і послуги, та отримуючи чеки за реалізовану продукцію, роботи, послуги, керівники підрозділів самостійно контролюють процес виробництва і реалізації, шукають шляхи економії витрат і зниження собівартості продукції. При цьому збільшується важливість контролю з боку безпосередніх виконавців господарських завдань. В умовах чекової форми є можливість контролю витрат не тільки по кожному підрозділу, але й взаємного контролю підрозділів, між якими виникають виробничі відносини. Чекова форма трансформує контроль з функції управління вищої ланки керівництва у самоконтроль виробничих підрозділів. Сам факт існування ліміту витрат підрозділу та застосування прийомів матеріального стимулювання за економію витрат формує прагнення до контролю виробничої діяльності та ефективного використання ресурсів.

Чекова форма контролю дозволяє підсилити боротьбу з безгосподарністю та уникати випадків марнотратства. Роботи низької якості, випадки крадіжок та безгосподарності – це ті витрати, які позбавляють підприємство можливості отримувати продукцію рослинництва. Такий спосіб контролю витрат виховує в працівників прагнення економного використання ресурсів виробництва. Застосування чекової форми розвиває дієві товарно-грошові відносини на внутрішньогосподарському рівні. За її допомогою вартість виготовленої продукції систематично зіставляється з понесеними витратами, затверджуються ліміти витрат, застосовуються заходи матеріальної зацікавленості, складаються виробничі плани, планується стимулювання працівників при перевиробництві, забезпечується самодостатність господарської діяльності структурних підрозділів.

Практика застосування чекової форми контролю вказує на її функціональність протягом операційного циклу, тобто витрати нагромаджуються протягом одного чи двох років, технологічні операції узгоджуються із виходом продукції рослинництва, а результати розраховуються в цілому (рис. 2.7).

Властивості системи планування, обліку і контролю витрат, які перераховані в підрозділах 1.2 та 1.3 свідчать про наявність всіх умов для повного переходу до ведення чекової форми контролю витрат. В деяких досліджуваних підприємствах (ТОВ «Козацька долина-2006», СТОВ ім. Шевченка, СТОВ ВФ «Мрія») умови для впровадження чекової форми обліку давно створені.



Рис. 2.7. Особливості здійснення процесів контролю в галузі
рослинництва при чековій формі контролю

Джерело: власні дослідження

Дана форма контролю при правильному її розрахунку та запровадженні сприяє освоєнню ринкових відносин безпосередньо на виробництві, дозволяє оперативно керувати витратами, запобігати нераціональному витрачання всіх видів ресурсів, складати прогнози майбутніх результатів виробничих процесів. Вона мотивує працівників і менеджерів структурних одиниць до раціонального використання ресурсів. Чекова форма контролю витрат набула досить широкого розповсюдження саме в галузі рослинництва. Основними її перевагами в галузі рослинництва слід вважати те, що на керівництво підрозділу покладається функція контролю за витратами протягом всього звітного періоду, а виконавці націлені на економію витрат. На нашу думку, найбільший економічний ефект для підприємства має чекова форма контролю впроваджена в систему попроцесного обліку витрат і калькуляції продукції рослинництва.

Схематично систему обліку витрат за попроцесним методом із застосуванням чекової форми контролю на сільськогосподарських підприємствах у галузі рослинництва наведено на рис. 2.8.



Рис. 2.8. Система обліку за попроцесним методом із застосуванням чекової форми контролю в рослинництві

Джерело: власні дослідження

Наші дослідження, систематизовані на рис. 2.8, дають підстави стверджувати про те, що інтеграція чекової форми контролю з попроцесним методом обліку витрат і калькуляції продукції рослинництва є найефективнішою інформаційною системою, оскільки вона дає можливість здійснювати систематичний контроль витрат як з боку керівників підрозділів, так і з боку безпосередніх виконавців виробничих процесів.

В досліджуваних підприємствах Хмельницької області наведена система обліку і контролю витрат не застосовується, що ставить під сумнів доцільність подальшого застосування на цих підприємствах існуючих систем з огляду на існування більш прогресивної форми.

3.1. Бюджетування як засіб посилення контролю витрат

Вивчення особливостей роботи рослинницьких підрозділів досліджуваних підприємств Хмельницької області дозволило визнати, що створення належної системи обліку і контролю витрат на цій ділянці вимагає вирішення ряду важливих питань, які до останнього часу не втілені у практику сільськогосподарських підприємств.

Система обліку і контролю господарської діяльності перебуває у безперервному взаємозв'язку з іншими функціями управління, оскільки на практиці здійснюється:

- чітка розробка завдань виробничим підрозділом;
- формування фактичних даних про виконання цих завдань колективами;
- систематичний контроль за здійсненням технологічних операцій, що особливо характерно для рослинницьких підрозділів;
- підведення підсумків діяльності колективів та їх матеріальне стимулювання за результатами діяльності.

Поряд з цим важливе значення у сільськогосподарських підприємствах має дотримання діючої методики формування даних про результати діяльності підприємства, що передбачено відповідними формами звітності, зокрема про результати виробництва та реалізації конкретних видів продукції (форма № 50-с.-г.). На нашу думку, формування звітних даних не залежить від результатів діяльності підрозділів і виконується незалежно від результатів контролю витрат.

Такий підхід вимагає вирішення питань, пов'язаних з обґрунтуванням бази розподілу загальновиробничих та загальногосподарських витрат, а також витрат на збут окремих видів рослинницької продукції.

До найбільш важливих методологічних положень контролю слід віднести побудову інформаційного забезпечення щодо передбачуваних та фактично понесених витрат, що дозволяє одночасно розв'язувати кілька пов'язаних між собою питань, а саме: чітке визначення стратегічних завдань підприємства та

кожного центру відповідальності, налагодження системи внутрішньогосподарських відносин та координації виконавців, створення системи матеріального стимулювання кожного працівника в досягненні кращих результатів роботи.

Названі заходи мають бути конкретизовані щодо розвитку підприємства на віддалену перспективу з чітким регламентом його діяльності на конкретний проміжок часу з деталізацією обов'язків окремих виконавців та структурних підрозділів (центрів витрат). Завдяки цьому створюються умови для систематичного контролю за виконанням розроблених заходів.

В сучасних умовах завдання підрозділам мають доводитися через систему бюджетування. В першу чергу слід зазначити, що поняття бюджетування на даному етапі ще чітко не визначено; не розроблено систему обґрунтованого переліку показників, які мають бути при цьому використані; відсутня чітко визначена система звітності про результати діяльності центру відповідальності.

Система бюджетування – нове явище для бухгалтерів України, що не набуло належного розповсюдження. Багато науковців, а тим більше практиків, не знайомі з ним, а це не дозволяє налагодити належним чином систему контролю за витратами та виходом продукції конкретного центру витрат та стримує формування бухгалтерським обліком даних про виробничі процеси.

Бюджетування сільськогосподарських підприємств має на меті наступне: обґрунтування на перспективу стратегічних управлінських рішень; виявлення факторів, які визначають фінансовий стан підприємства та розробку заходів щодо стабільності на майбутнє; виділення функцій і виробничих завдань структурним підрозділам та підпорядкування їх інтересів інтересам підприємства та власника.

Базою бюджетування пропонується обрати принципи фінансового менеджменту, відповідну документацію при обов'язковому дотриманні принципів конфіденційності. При цьому спостерігаються відмінності фінансового бюджетування від того, як це має бути при організації контролю за витратами в сільськогосподарських підприємствах шляхом запровадження таких внутрішньогосподарських відносин, за якими планується досягнення

прибутковості кожного підрозділу та зацікавленості виконавців. Тим самим передбачено функціонування внутрішньогосподарського механізму, при якому буде узгоджена методика бюджетування та обліку, без чого неможлива система контролю та визначення розміру матеріального стимулювання.

Таким чином, процес бюджетування можна умовно поділити на дві частини: на одну з них поширюється статус фінансового менеджменту (коли мова йде про показники підприємства в цілому), на другу – статус контролю за використанням ресурсів, коли розробляються бюджети підрозділів (центрів відповідальності). Бюджетування має охоплювати весь комплекс завдань або стосуватися якоїсь їх частини, однак найбільший ефект можна отримати тільки при використанні системи бюджетування в цілому.

Деякі науковці [0, с. 57; 73, с. 175; 62, с. 112] зазначають, що формати бюджетів мають бути узгоджені з діючою на підприємстві системою бухгалтерської звітності. Такий підхід дає змогу своєчасно отримати інформацію, необхідну не стільки для розробки самих бюджетів, скільки для контролю за виконанням бюджетів. Крім того, вчені визнають, що при розподілі витрат у межах фінансового планування можна обмежитися поділом їх на дві категорії за принципом їх формування: прямі (всі змінні) та накладні (всі постійні, умовно-постійні й напівзмінні).

Так, автори змішують бази групування витрат: «Головний критерій розподілу витрат за основними категоріями – їх економічний зміст, а не місце у прийнятій системі бухгалтерської звітності» [0, с. 51]. Така плутанина у термінології та методиці формування витрат не сприяє правильному розумінню системи контролю за витратами. Тому це питання, на нашу думку, потребує належного узагальнення й чіткої регламентації витрат та організації матеріального стимулювання.

Важливо зазначити, що питання стимулювання виконавців за результатами діяльності підрозділів не набули достатнього висвітлення у працях з управлінського обліку в розвинутих країнах. Тому доцільно порівняти практику матеріального стимулювання в різних галузях.

Для обґрунтованого узгодження бюджетування і системи матеріального стимулювання важливо враховувати наступне: відповідальність за виконання або невиконання директивних бюджетних завдань; розподіл усіх витрат (ресурсів) на ті, що контролюються і не контролюються в конкретному структурному підрозділі; порядок розподілу запланованого прибутку (якщо це передбачено фінансовою структурою підприємства); порядок розподілу додаткового (незапланованого) прибутку або суми одержаної економії; непрямі та (або) неявні вигоди, отримані центральним фінансовим відділом при виконанні бюджету.

Розглянуті загальні положення системи бюджетування дали змогу встановити, що за допомогою бюджетування можна порівнювати майбутні витрати й доходи підприємства, узгоджувати діяльність центрів відповідальності, обирати оптимальні варіанти використаних ресурсів, контролювати їх споживання та підвищувати ефективність виробництва.

З погляду повноти забезпечення максимальної мотивації працівників, доцільним є розробка бюджету та стимулювання його роботи на протязі року. При цьому існує два можливих варіанти економічних відносин, що породжує вихід продукції за межі бригади.

Перший орієнтується на використання реальних ринкових цін як у період складання бюджету, так і на етапах його контролю протягом року та підведення підсумків виконання, тобто на використання єдиних інструментів оцінки витрат і доходів бригади. Передбачається, що всі матеріальні виробничі ресурси бригади власного виробництва та куплені, оцінюються у витратах бригади за реальними ринковими цінами відповідних ресурсних ринків, вироблена продукція при її оприбуткуванні чи передачі дирекції – також за діючими ринковими цінами на неї. Різниця між вартістю продукції у ринкових цінах і витратами бригади на її виробництво є умовним результатом діяльності бригади та базою мотивації її персоналу.

Перевага даного варіанта полягає в підготуванні рослинницького підрозділу до самостійного оперування на відкритому ринку й переведення його

функціонування в межах господарства на засади центру прибутку. Проте низька економічна та маркетингова підготовка лінійних менеджерів (бригадирів) та облікових працівників у більшості досліджуваних сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області змушує визнати такий підхід передчасним і зумовлює необхідність перехідного підготовчого періоду, протягом якого керівники бригад могли б опанувати елементарні прийоми пошуку ринкової інформації, складання річних бюджетів витрат, доходів та їх контролю протягом року.

На нашу думку, необхідним є застосування другого перехідного варіанта механізму матеріального стимулювання працівників бригади. Як і в першому варіанті, матеріальні виробничі витрати оцінюються за ринковими, але фіксованими цінами як у бюджеті, так і в обліку. В ролі інструмента оцінки виробленої продукції використовується бюджетна собівартість одиниці продукції рослинництва у складі трьох частин: відшкодування вартості матеріальних витрат; відшкодування витрат на поточне матеріальне стимулювання працівників бригади протягом року, тобто поточне авансування за виконання агротехнічних операцій, робіт з вирощування та збирання сільськогосподарських культур; відшкодування витрат на підсумкове стимулювання результатів виконання річного бюджету витрат і доходів бригади. Після цього, передана керівництву (власнику) продукція оцінюється за внутрішніми (трансфертними) цінами на рівні бюджетної собівартості. Від цієї суми віднімаються матеріальні витрати, а решта становить суму коштів річного матеріального стимулювання. Між окремими працівниками вона розподіляється пропорційно авансовій оплаті праці за виконані протягом року в рослинницькій бригаді роботи.

Охарактеризований механізм надає персоналу бригади конкретний результат стимулювання за підсумками року. Повнота одержання бригадою річних стимулюючих виплат прямо й безпосередньо залежить від одержання запланованих валових зборів, дотримання авансових виплат протягом року і передбачених бюджетом матеріальних витрат на одиницю продукції.

Одночасно потрібно підкреслити значимість бюджетування як засобу посилення контрольної функції обліку. З цього приводу М.К. Пархоμεць [75, с. 134] пише, що бюджетування здійснюється на стадії попереднього обліку. Завдяки бюджетуванню і його відображенню в обліку, інформаційна система набуває динамізму, здатності фіксувати не тільки кількісну, але й якісну характеристику економічної інформації, порівнювати і застосовувати на практиці нормативи, стандарти, ліміти обмежень тощо. У результаті вся система обліку орієнтується не на минуле, а на майбутнє. Водночас автор наводить визначення бюджетування як самостійного виду закритої інформації про очікувані економічні явища і процеси, виражені у грошових одиницях.

Деякі автори, зокрема М.М. Гуменюк [34, с. 84]., Т.В. Дідоренко [35, с. 152], зазначають, що «система бюджетування не повинна базуватися на бухгалтерському обліку, встановлених формах фінансової звітності, а на загальних принципах фінансового менеджменту, на західній теорії управління фінансами, істотно адаптованій до нашої специфіки».

Такий контраст думок названих авторів наведено для того, щоб підкреслити особливості системи бюджетування в сільськогосподарському виробництві. Система бюджетування в підприємствах цієї галузі має істотні відмінності, які стосуються багатьох проблем. Серед них найбільш важливими є проблеми прикладного, концептуального, методологічного та управлінського характеру.

Наявність прикладних проблем зумовлена відсутністю галузевих науково обґрунтованих нормативів і неадекватний рівень в сучасних умовах методичного, інформаційного та кадрового забезпечення виробничо-фінансового планування. На нашу думку, до цього слід додати неналежний рівень або взагалі відсутність оптимізму з боку більшості керівників сільськогосподарських підприємств щодо умов функціонування галузі та недостатнього теоретичного обґрунтування управління підприємств.

До концептуальних проблем відносять проблеми узгодження системи бюджетів із стратегією підприємств і відсутність системи показників

ефективності діяльності бюджетних одиниць для цілей контролю, регулювання бюджетного процесу та матеріального стимулювання виконавців. Методологічні проблеми зведені до відсутності затверджених положень щодо процесу бюджетування, незіставності показників окремих підрозділів і структурних одиниць, неодноразових змін планових показників і ресурсних нормативів, зайвої або недостатньої деталізації показників моніторингу та контролю бюджетного процесу.

Найсуттєвішими управлінськими проблемами є відсутність колегіального органу для ухвалення бюджетних рішень, коректного розподілу повноважень, відповідальності та зв'язку між процесом бюджетування і системою мотивації діяльності підрозділів. При цьому, до аналізу й контролю не залучаються керівники підрозділів.

Погоджуючись разом з переліком названих проблем, які потребують вирішення, на нашу думку, необхідно розробити концепцію побудови системи бюджетування в аграрній сфері економіки в цілому та узгодження її з контролем. Детальне і всебічне обговорення цієї концепції дасть змогу створити належну систему інформаційного забезпечення та налагодити систему контролю за витратами для того, щоб окремі виконавці і керівники структурних підрозділів могли покращити наслідки діяльності підрозділів та були б в цьому зацікавлені.

Методика складання бюджетів з операційної діяльності має враховувати необхідність їх використання при контролі за витратами, тому це слід брати до уваги при планових розрахунках. Методологія операційного бюджетування ґрунтується на окремих вихідних положеннях, а саме, на розробці системи показників, на джерелах даних для розрахунків, черговості виконання розрахункових операцій та узгодженні їх результатів при розробці стратегічних завдань. Система показників, яка визначає стратегію діяльності підприємства, ґрунтується на технології виробництва. Підтвердженням цього може бути методика аналітичних розрахунків.

На нашу думку, для забезпечення обґрунтованих засад здійснення контролю за витратами необхідно створити належну базу для зіставлення даних

бюджетів та обліку. Для цього потрібно визначити центри відповідальності конкретного підприємства й узгодити методику бюджетування і формування фактичної інформації про витрати та вихід продукції у повній відповідності з новітніми досягненнями у технології й особливостями їх практичного застосування підприємством. Одночасно має розв'язуватися одне з досить складних завдань – узгодження формування витрат із потребами контролю й обґрунтованого визначення матеріального стимулювання за підсумками виконання, з одного боку, та обґрунтованістю формування не тільки внутрішньої, але й зовнішньої звітної інформації, з другого. Це завдання досить складне, адже бажано формувати один масив даних, який би міг задовольняти потреби як контролю, так і складання звітності (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Завдання по виходу продукції в СТОВ «ім. Шевченка»
Хмельницького району Хмельницької області**

Назва продукції	Виробництво			Вартість реалізованої продукції		Виручка, грн.	Фінансовий результат, грн.
	кількість, ц	затрати, грн.	собівартість, грн.	кількість, грн.	сума, грн.		
Пшениця	16219,0	697,4	43,00	12551,0	562,9	527,8	- 35,1
Жито	474,0	20,3	43,00	-	-	-	-
Ячмінь	16416,0	563,1	34,30	11181,0	460,2	602,1	141,9
Овес	1435,0	49,2	34,30	-	-	-	-
Кукурудза на зерно	3460,0	124,0	35,80	462,0	22,1	22,4	0,3
Соя	563,0	50,1	88,98	-	-	-	-
Ріпак	4022,0	137,8	34,26	2704,0	110,9	265,3	154,4
Кукурудза на силос	52068,0	142,3	2,73	-	-	-	-
Багаторічні трави: - сіно;	1125,0	3,9	3,47	-	-	-	-
- зелена маса;	81236,0	118,0	1,45	-	-	-	-
- насіння	43,0	14,0	325,55	-	-	-	-
Силос	44146,0	174,9	3,96	-	-	-	-
Сінаж	28038,0	146,0	5,20	-	-	-	-
Інша продукція	-	30,0	-	-	32,1	48,8	16,7
Незавершене виробництво	-	922,0	-	-	-	-	-

Всього по рослинництв у	-	3193,8	-	-	1188, 2	1466,4	278,2
--	---	--------	---	---	------------	--------	-------

Джерело: власні дослідження

Враховуючи, що ця методика склалася вже давно і базується на використанні технологічних карт, ми пропонуємо уточнити окремі положення стосовно деталізації даних відповідно до класифікації витрат та щодо співставлення бюджетних і фактичних витрат. Розробка бюджетів у рослинництві має певні особливості, що проілюстровано на рис. 3.1.

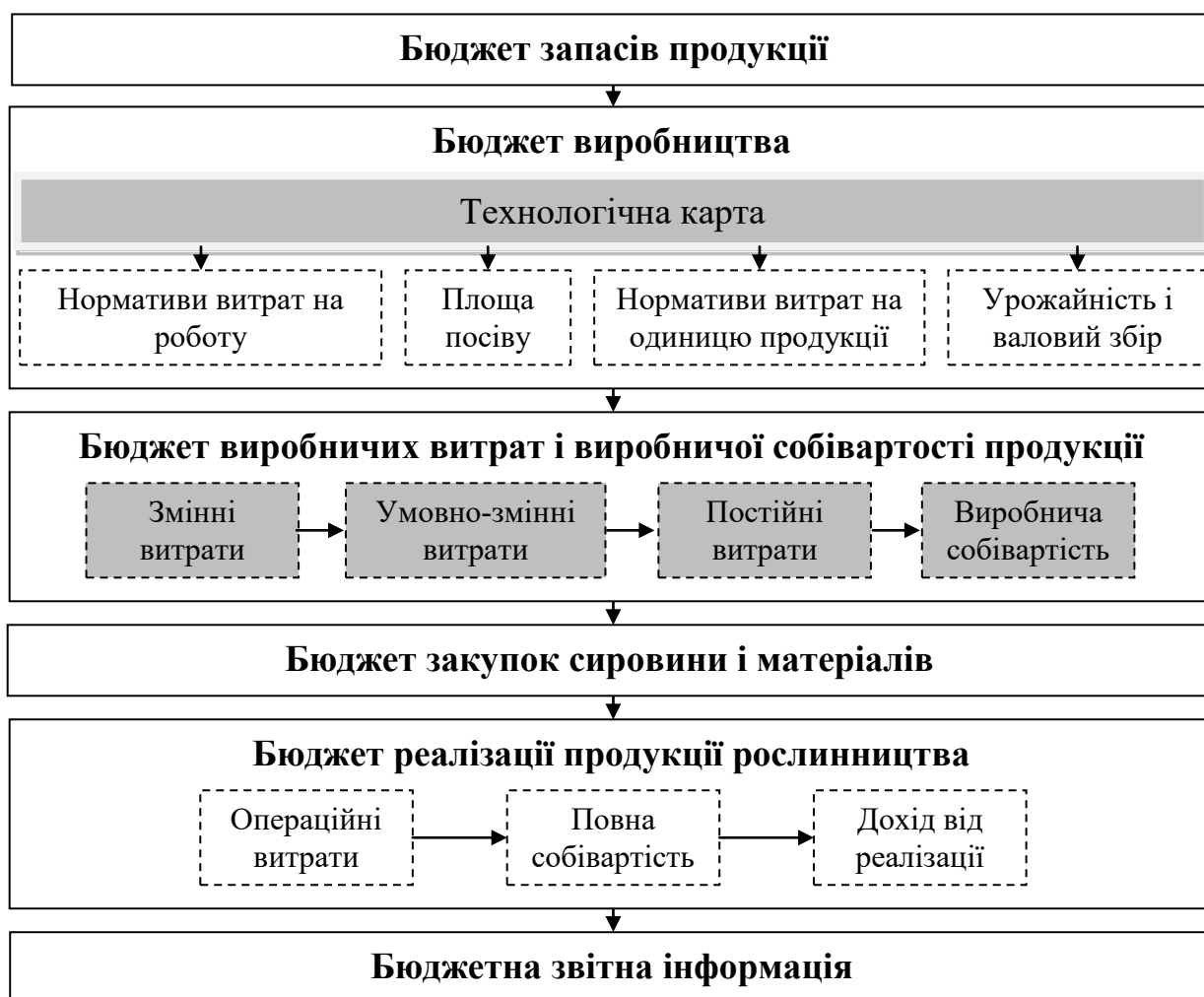


Рис. 3.1. Удосконалений порядок формування бюджетних витрат на основі застосування технологічних карт

Джерело: власні дослідження

У схемі наведено загальні положення щодо формування витрат, але не виділено окремо витрати певних центрів витрат відповідно до відмінностей організації конкретного підприємства. В деяких з них відповідальність рослинницької бригади може обмежуватися лише окремими об'єктами

виробництва. Постійні витрати можуть плануватися як по окремій культурі, так і в цілому по бригаді. В технологічній карті, залежно від мети бюджетування, може застосовуватися очікувана прогресивна технологія з деталізацією за видами та періодами робіт, а нормативи витрат можуть мати відповідне призначення.

При розгляді фактичних даних технологічних карт на вирощування сільськогосподарських культур, які запропоновано ННЦ „ІАЕ”, було встановлено, що перелік робіт, як правило, включає всі операції, які має виконати підрозділ при вирощуванні конкретної культури, виходячи з найбільш ефективної системи сільськогосподарських машин. Тому виникає необхідність уточнення планових витрат, виходячи із фактично наявної техніки.

Наступним важливим моментом, слід вважати те, що у технологічній карті витрати на виконання операцій, сільськогосподарських робіт потрібно нормувати за статтями заробітна плата та паливе по кількості. Однак цього замало, адже додатково мають бути відображені нарахування на заробітну плату, вартість добрив, насіння, амортизація та інші статті витрат.

Тому виникає потреба провести доповнення до технологічних карт. З цією метою доцільно розробляти завдання підрозділу, де мають бути зазначені додатково ще й інші витрати, які не передбачено в технологічній карті. У зв'язку з цим необхідно розробити завдання підрозділу, де мають бути приведені статті витрат, які відсутні в технологічній карті. При цьому доцільно притримуватися класифікації витрат залежно від впливу на обсяг виробництва, тобто виділяти постійні, умовно-змінні та змінні витрати.

Таким чином, до завдань рослинницької бригади мають включатися технологічні карти по кожній культурі з переліком робіт поточного року та поділом витрат (витрати, понесені у минулому році, подаються у фактичній сумі, віднесеній на певну культуру). Крім того, технологічні карти повинні включати виконання робіт під урожай майбутнього року та робіт, що пов'язані з відновленням родючості ґрунтів та здійсненням протиерозійних заходів з дотриманням екологічної безпеки (вони мають деталізуватися по окремих полях сівозміни), а нормативи витрат повинні окремо перераховуватись на планову

площу посіву. В окремому розділі завдання рослинницькій бригаді мають подаватись витрати, які не передбачені у технологічній карті (вартість добрив, насіння, отрутохімікатів тощо, а також комплексна ціна пального, якщо цей показник не було передбачено у технологічній карті). В окремих графах цього розділу зазначають по кожній культурі кількість і вартість основної та побічної продукції в оцінці, яка буде застосовуватися при підведенні підсумків діяльності рослинницьких підрозділів в кінці року.

Вартість матеріалів, які передбачено використовувати у виробничому процесі бажано визначати за фактичними цінами придбання чи виробництва. Щоб спростити підведення підсумків діяльності бригади доцільно розраховувати комплексну ціну пального на роботу тракторів, яку можна використовувати для списання пального на протязі року.

В окремих розділах технологічної карти мають відображатися постійні витрати бригади, зокрема загальнобригадні, витрати на утримання токів, а також витрати на утримання, закріплених за бригадою основних засобів та інших необоротних активів. З метою спрощення процесу нормування витрат за погодженням з керівництвом підприємства, вважаємо, що витрати окремих розділів виробничого завдання бригаді можуть бути прийняті на рівні попереднього року. Запропонована система повинна бути побудована на фактично досягнутому рівні. Витрати на збут можуть стосуватися діяльності окремого центру витрат, особливо якщо це центр прибутку, або розподілятися на підставі даних загального бюджету витрат на збут.

На нашу думку, при формуванні бюджету центру витрат слід виходити із можливостей підприємства та частково виконувати ремонтні роботи на стороні, а решту – власними силами. При розрахунку бюджету витрат на ремонт колектив підрозділу має домовитися із власниками підприємства щодо ліміту витрат на ремонт конкретної машини, з врахуванням очікуваного обсягу робіт, виконаних нею за рік. Досягнута економія чи перевитрати визначаються порівнянням бюджетної і фактичної суми витрат у цілому по всіх об'єктах, закріплених за підрозділом.

Враховуючи низку істотних моментів (особливості функціонування орендованих об'єктів, відсутність бази для обґрунтування нормативів витрат на ремонт, відсутність належних фінансових ресурсів для виконання ремонтних робіт через низький рівень рентабельності виробництва сільськогосподарської продукції тощо) доцільно, щоб перевитрати або економія витрат на ремонт не бралися до уваги при визначенні розміру матеріального стимулювання за підсумками діяльності за звітний період. Витрати на виконання аварійних робіт з вини відповідальної особи розглядаються як брак у виробництві, тобто як перевитрати, що відшкодовуються за рахунок цієї особи або за рахунок госпрозрахункового доходу бригади згідно з рішенням загальних зборів, або як втрати від надзвичайних подій.

Однак слід враховувати ту обставину, що для обґрунтованої калькуляції собівартості продукції облік витрат на утримання техніки вимагає їхньої деталізації за видами машин (трактори, комбайни зернові, силосозбиральні, ґрунтообробні машини тощо). Витрати на утримання техніки, що використовуються на вирощуванні лише певної культури, наприклад, витрати на утримання картопле- чи бурякозбиральних комбайнів можуть виділятися в окремі групи, а у подальшому приєднуватися до витрат на вирощування певної культури чи включатися до бюджету витрат на цю ж культуру. Витрати на утримання техніки, що закріплена за певним підрозділом, але яка обслуговує ще й інші підрозділи, слід обліковувати та планувати окремо, а в кінці року розподіляти пропорційно до обсягу виконаних робіт. Аналогічно слід вести облік і планувати витрати на утримання об'єктів, які можуть передаватися в оренду (на весь звітний період або на менші проміжки часу). Аналогічний підхід слід зберегти щодо витрат на утримання тракторів, так як вони виконують сільськогосподарські, транспортні та інші роботи.

На окремих рахунках у складі витрат рослинництва може складатись окремий бюджет витрат на утримання зернотоків (зерноскладів), де зберігається та обробляється урожай зернових культур. Ці витрати при підведенні підсумків діяльності підрозділів потрібно розглядати як постійні, тобто економія (перевитрати) розраховуються порівнянням бюджету цих витрат із фактичними

даними. З метою спрощення розрахунків ці суми при бюджетуванні та в обліку можна відносити до загальновиробничих (загальнобригадних) витрат. Наприкінці року витрати на утримання току можуть розподілятися між культурами пропорційно до кількості зібраної (обробленої) на току продукції.

Витрати на передпосівні роботи та посів багаторічних трав згідно з П(С)БО 30 «Біологічні активи» слід обліковувати як довгострокові біологічні активи та відображати на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а потім переносити на рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи». На зазначених рахунках має нараховуватись амортизація залежно від тривалості використання площі. При розрахунку амортизації залишкову вартість до уваги не приймають. Суми нарахованої амортизації розподіляють між видами одержаної продукції з врахуванням площі та кількості укосів. До витрат на вирощування (амортизації) приєднуються витрати на отримання продукції у звітному періоді, після чого обчислюють собівартість конкретних видів продукції.

При складанні бюджету витрат на утримання техніки слід брати до уваги очікувану методику контролю витрат і систему стимулювання за їх економію. Якщо передбачено застосовувати систему стимулювання, то витрати у відповідному бюджеті розраховують за обсягом ремонтних робіт (кількості, періодичності їх виконання, наявності відповідних об'єктів, їхнього стану тощо) та належним обґрунтуванням витрат.

Постійні витрати плануються і обліковуються за центрами витрат залежно від можливостей обліку їх як прямих витрат. Базою розрахунку очікуваної суми цих витрат може бути фактична сума витрат за попередній період. Ці витрати дозволяється відносити на окремий об'єкт за статтею «Інші витрати», з урахуванням вимог звітності про витрати основних галузей сільськогосподарського виробництва.

За наявності супутньої продукції очікувану суму витрат на її отримання бажано розраховувати по кожній з них. Для оцінки вартості побічної продукції можуть бути використані нормативні витрати, розраховані на підставі діючих у конкретний період розцінок на виконання певних робіт, наприклад, скиртування соломи. Цей норматив можна застосовувати при обчисленні нормативних та

фактичних витрат протягом кількох років. При потребі його слід уточнювати при зміні розцінок за одиницю роботи або одиницю ресурсів, зокрема пального.

Змінні витрати при виробництві рослинницької продукції формуються з витрат на її одержання, а саме: витрат на збирання урожаю, транспортування, обробку та доведення до стану, придатного до реалізації або тривалого зберігання. Витрати на збирання урожаю – це витрати, що пов'язані з оплатою праці за зібрану продукцію, транспортування її до місць зберігання (продажу), приведення до належного стану та інші подібні витрати. Якщо такі витрати виділити не можна, наприклад, не нараховується оплата за одержану продукцію рослинництва та її транспортування, то подібні витрати на збирання відносять до умовно-змінних.

При складанні бюджетів витрати на транспортування продукції визначають на підставі обсягу перевезень до місць попереднього зберігання, наприклад, до току та маси продукції, яку передбачено одержати від комбайна. Якщо обробку продукції, наприклад, цукрових буряків здійснюють на полі, а потім їх відвозять на цукрові заводи, то транспортні витрати розглядають як витрати на збут і у виробничу собівартість не включають. В обліку їх відображають окремо, але їх слід приймати до уваги при підведенні підсумків діяльності підрозділів. Якщо доставка продукції до споживача сплачується окремо, тобто понад вартість продукції, то подібні операції розглядають як виконання робіт на сторону.

Змінні витрати в обліку відображають виділенням окремої позиції в місяці збирання урожаю, тоді всі інші витрати, крім постійних, розглядаються як умовно-змінні. Змінні витрати доцільно обліковувати окремо, виділяючи у відповідних рахунках протягом року доплату працівникам за одержану продукцію, а оплату, нараховану за виконані роботи, в обліку відображати як умовно-змінні витрати.

При бюджетуванні та в обліку до постійних витрат у рослинництві відносять такі витрати: а) в овочівництві закритого ґрунту – амортизація приміщень, витрати на ремонт (якщо приміщення використовують для одержання кількох видів продукції, то витрати на його утримання мають спершу обліковувати на окремому рахунку, а в кінці звітної періоду розподіляти між культурами пропорційно площі посіву); б) при вирощуванні багаторічних трав – розрахована сума амортизації цих біологічних активів; в) витрати на утримання

основних засобів галузевого значення (тракторів, комбайнів та інших сільськогосподарських машин, а також інших основних засобів). До складу цих витрат мають бути віднесені амортизація, витрати на ремонт і технічне обслуговування, освітлення, опалювання приміщень (місць) для зберігання техніки, утримання сторожів тощо. Контроль за цими витратами має здійснюватися в цілому по центру відповідальності, при цьому сума економії або перевитрат не береться до уваги при розрахунку цих показників по культурах чи видах робіт; г) загальнобригадні витрати (оплата праці бригадирів та іншого обслуговуючого персоналу, утримання приміщень тощо). Методику бюджетування витрат на кормоприготування слід узгодити з порядком обліку витрат на приготування кормів.

Наслідки впливу виробничих факторів (площі посіву та врожайності) на витрати конкретного центру відповідальності мають бути обумовлені угодою між власником або керівництвом підприємства та колективом підрозділу. У практичній діяльності сільськогосподарських підприємств можливі випадки, пов'язані з природними факторами, але їх вплив складно визначити, незважаючи на те, що він може бути досить істотним.

Відхилення, які не залежать від діяльності колективу центру відповідальності, слід фіксувати в обліку і враховувати при підведенні підсумків діяльності незалежно від порядку застосування матеріального стимулювання виконавців, адже виявлення подібних фактів має бути враховане для поліпшення методики бюджетування на перспективу. Це, в свою чергу, вимагає внесення змін у чинні інструктивні матеріали, а також у побудову окремих регістрів, які використовуються для обліку витрат, з метою спрощення формування та фіксації необхідної інформації при одночасному підвищенні можливостей аналітичних розробок.

На нашу думку, обсяг виконаних робіт і пов'язані з цим витрати слід приймати до уваги у тому році, коли вони виконувались. Оскільки при цьому не передбачено отримувати продукцію, то результатом виконання цих робіт буде економія (перевитрати), досягнута центром відповідальності в умовно-змінних витратах. У наступному році фактично понесені витрати на виконання цих робіт

слід включати у бюджет виробництва відповідної продукції за фактичним рівнем без змін, і тому економія або перевитрати не виникатимуть при підведенні підсумків наступного року. В такому разі результат від виконання робіт слід розраховувати як різницю між фактичною сумою витрат і бюджетною величиною на одиницю площі та фактичним обсягом незавершеного виробництва на кінець звітного періоду. За відсутності нормативів і відповідно завдань центру економії (перевитрати) не розраховуються.

Ретельного розгляду підлягають питання щодо необхідності коригування планових завдань лімітів окремих видів витрат. Такий підхід особливо важливий для сільськогосподарських підприємств, де через велику тривалість виробничого процесу важко передбачити зміни у запитах ринку, умов постачання, надзвичайних ситуацій або виконання робіт сторонніми організаціями. Такі зміни підлягають коригуванню шляхом документального оформлення подібних витрат, наприклад, при зміні умов виробництва внаслідок впливу природних факторів, подорожчання вартості робіт, що виконуються найманою технікою, відмови від виробництва певної продукції, наприклад, при ліквідації тваринництва зникає потреба у виробництві кормів і пересіві нових культур в рослинництві.

У рослинницьких підрозділах коригування завдання можна робити до початку або у процесі виконання весняно-польових робіт (зміна призначення посівів озимих або замість однієї запланованої культури висівають іншу), рідше – зміна технології. У деяких випадках можливе уточнення завдань підрозділу після закінчення збирання урожаю основної культури та виникнення потреби у додаткових посівах. Наведені приклади вимагатимуть уточнення завдання підрозділу, зокрема, його доходів і витрат. При коригуванні вносяться зміни до завдання підрозділу шляхом розробки додаткової технологічної карти і встановлення ліміту витрат та доходу.

Інші зміни в діяльності рослинницьких підрозділів будуть стосуватися діяльності підприємства в цілому, наприклад, зміни каналів або часу реалізації виробленої продукції, її використання на інші цілі, наприклад, на переробку та подальшу реалізацію тощо. Подібні зміни приведуть до перегляду не завдань рослинницького підрозділу, а відповідних бюджетів підприємства.

Розглянуті вище положення щодо побудови системи контролю за витратами в галузі рослинництва сільськогосподарських виробництв зумовлюють належну побудову інформаційного забезпечення. Відправним моментом при цьому має бути узгодження даних бюджетів із фактичними даними, відображеними у регістрах бухгалтерського обліку.

Враховуючи недостатнє поширення системи бюджетування в сільськогосподарських підприємствах слід визначитися зі складом показників, які дозволяють здійснювати, з одного боку – оперативний контроль за витратами, а з другого, підсумковий контроль результатів діяльності центру відповідальності за звітний період. При цьому має бути враховано передовий досвід, який набув розповсюдження в аграрній сфері, а також те, що при цьому досягалася максимальна економія часу та проведення розрахунків.

З цією метою слід залучити наукові розробки, які вже впроваджені в практику сільськогосподарських підприємств, зокрема, у рослинницьких галузях це можуть бути технологічні карти та нормативи витрат на одиницю площі. Водночас має бути обґрунтовано урожайність і змінні витрати, які можуть бути деталізовані щодо окремих культур, а при потребі – в цілому по підрозділу.

Витрати матеріальних ресурсів на виробництво рослинницької продукції (добрив, агрохімікатів тощо) теж доцільно визначати на одиницю площі. Змінні витрати необхідно розраховувати на одиницю продукції з врахуванням витрат на збирання, транспортування, обробіток на токах тощо. Витрати на збирання можуть бути розділені на ті, що пов'язані із заробітком на одиницю площі та ті, що пов'язані з кількістю одержаної продукції, наприклад, заробіток комбайнерів.

Окремо мають бути відображені в бюджеті постійні витрати, склад яких залежить від особливостей організації технологічного процесу. Перелік таких бюджетів визначає власник, і це має бути враховано при укладанні угоди з колективом бригади. Загальнобригадні витрати можуть входити до складу загального бюджету підрозділу або на них складають окремий бюджет, що залежить від організації його роботи.

Поряд з розглядом питань, пов'язаних з обліком та аналізом витрат залежно від впливу на них обсягу і факторів виробництва, важливе значення має з'ясування

впливу на результати діяльності центру відповідальності окремих факторів, які не залежать від колективу, зокрема зовнішніх факторів, ціни на продукцію та на ресурси виробництва.

Ціни на вироблену продукцію або на вартість виконаних робіт чи наданих послуг можуть впливати на результати діяльності за двох умов: а) якщо угодою сторін передбачено враховувати якість та сортність продукції; б) коли підрозділ є центром прибутку і йому доручено реалізувати продукцію самостійно.

При здачі продукції безпосередньо на склад чи іншому підрозділу слід використовувати ціни, передбачені у бюджеті конкретного підрозділу на рік. Після визначення наслідків діяльності підрозділу для складання звітності за формою № 50-с.-г. рівень цін на продукцію, яку передано в інші підрозділи для використання, має бути скоригований до рівня фактичних витрат.

Якщо підрозділ є центром прибутку, різниця між цінами згідно з бюджетом і фактичними, впливатиме на розмір матеріального стимулювання, а також підрозділу доручено реалізовувати продукцію інших центрів відповідальності, які мають аналогічну спеціалізацію, то між ними має бути укладена угода, де передбачено порядок покриття витрат на збут.

Аналіз матеріальних витрат у системі обліку повинен виявити, чому фактичні витрати не відповідають бюджету. Це може статися через зміни умов виробництва (площі посіву). Визначення впливу вартості матеріалів можливе за наявності належних даних, що досягається відповідною побудовою обліку. Вважаємо, що тут можливі два підходи. Один може застосовуватися, якщо матеріали витрачаються протягом нетривалого періоду, наприклад, списання насіння, добрив, засобів захисту рослин тощо. Аналізувати подібні витрати доцільно після виконання цих робіт (сівби тощо). Аналіз має дати відповідь, чому і як вплинули ці витрати на розмір матеріального стимулювання. Наприклад, перевитрати за статтею «Насіння і посадковий матеріал» можуть статися через причини, залежні від підрозділу (несвоєчасне виконання робіт, зниження якості посівного матеріалу, непродуктивні втрати, підвищення норм висіву), а також незалежні (підвищення ціни придбаного насіння того ж рівня якості, сезонної різниці у цінах придбання тощо). Суму перевитрат розраховують на підставі

результатів аналізу і фіксують в особовій картці підрозділу після завершення виконання аналітичних робіт. Аналогічним шляхом може вирішуватися питання, якщо один і той самий вид ресурсів використовується тільки для виробництва одного виду продукції.

Набагато складніше аналізувати матеріальні витрати, якщо вони здійснюються систематично, складаються з витрат кількох видів ресурсів, а їхня вартість змінюється кілька разів протягом року. Виявити вплив факторів, незалежних від діяльності підрозділу, досить складно, якщо одночасно вирощують кілька культур. На нашу думку, найпростіший шлях вирішення цієї проблеми полягає у тому, що з моменту затвердження бюджету на рік потрібно застосовувати постійні ціни на конкретний вид запасів з урахуванням особливостей їх використання у виробничому процесі, наприклад, пального.

Як відомо, у сільськогосподарських підприємствах, на відміну від інших галузей, існують відмінності у списанні пального на роботу тракторів, оскільки розраховується специфічний показник – середня ціна дизельного пального. До її складу включають вартість (витрати на придбання цінностей згідно з П(С)БО 9 «Запаси») дизельного палива, а також, використаних мастильних матеріалів усіх видів і пального для запуску двигуна трактора. За цією середньою ціною пальне включають до витрат виробництва.

Середню ціну дизельного пального слід застосовувати при визначенні вартості виконаних робіт як при складанні річного бюджету певного центру відповідальності, так і при списанні пального на культури (роботи) протягом звітного періоду. Фактичні витрати на придбання нафтопродуктів мають відноситися протягом звітного періоду на дебет аналітичного рахунку «Відхилення від планової вартості пального», що повинен відкриватися на кожний центр відповідальності у складі рахунку 231 «Рослинництво», а з кредиту цього рахунку має списуватися комплексна вартість пального, фактично використаного на вирощування відповідних культур за цінами, передбаченими річними бюджетами.

Тим самим створюються умови для визначення відхилень від планових цін на нафтопродукти, що має бути прийнято до уваги при визначенні розміру

матеріального стимулювання при підведенні підсумків діяльності центру відповідальності за рік. Одночасно така інформація може бути використана для аналізу впливу зовнішніх факторів на наслідки діяльності підприємства в цілому.

Формування фактичних даних про рівень витрат у рослинницьких підрозділах наведено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Удосконалений розрахунок фактичних витрат рослинницьких підрозділів

Джерело: власні дослідження

Підготовка даних згідно з наведеною схемою створює засади поєднання системи обліку і контролю за річним бюджетом кожного підрозділу, включаючи визначення розміру матеріального стимулювання працівників (з урахуванням залежних і незалежних від його діяльності факторів), формування собівартості продукції рослинництва та складання форм звітної інформації.

Разом з тим в процесі дослідження були виявлені складності, які виникають при виконанні робіт у ряді сільськогосподарських підприємств.

Причинами при цьому слугують факти, на які звернули увагу практики, а саме: наявність ґрунтових різниць та земель, що закріплені за окремими підрозділами. Це вимагає, як правило, уточнення ряду бюджетних показників, а також розроблення нормативної бази через розширення складу технічних засобів, які почали використовувати для виконання робіт.

Явище ґрунтових різниць у сільськогосподарських підприємствах не нове, воно, в основному характерне для окремих районів, однак і в досліджуваних господарствах зустрічаються теж досить часто.

Як правило, поля, які мають відмінності у складі ґрунтів, включаються до загальної сівозміни і обслуговуються, враховуючи відповідні вимоги. Останні стосуються у більшості випадків кількох моментів: підбору техніки, зміни норм витрачання матеріальних ресурсів (нафтопродуктів, добрив, хімікатів тощо), рівня врожайності культур. В сучасних умовах врахування вимог вказаних факторів ускладнилося через ряд обставин, в першу чергу через скорочення числа культур, що вирощуються, а також відсутністю відповідної техніки, необхідної для виробництва відповідної продукції.

Ґрунтові різниці призводять до необхідності зміни системи бюджетних показників, а саме, зміни складу робіт, які мають виконуватися на конкретній площі, а також зміни норм витрачання матеріальних ресурсів. Крім того, можуть виникати істотні відмінності у рівні врожайності.

Така ситуація потребує складання окремої технологічної карти для використання конкретного поля, що призводить до необхідності виділення окремого об'єкту обліку витрат з метою налагодження послідуочого контролю за ними. Цього можна досягнути шляхом відповідного документального оформлення господарських операцій на даному полі та послідуочому їх відображенні шляхом відкриття окремих аналітичних рахунків по рахунку 23.

У випадку, якщо склад робіт, що мають виконуватися на конкретному полі, не відрізняється від їх складу на інших полях, потреба в окремому складі технологічних карт та веденні аналітичного обліку відпадає, але має бути врахована різниця в урожайності, наприклад шляхом фіксації у технологічній

карті площ, урожайності та валового збору по кожному полю, на якому вирощуватиметься дана культура.

Одночасно слід відмітити, що у технологічних картах мають бути відмічені всі витрати, які понесені підрозділом при вирощуванні конкретної продукції, включаючи і витрати з продажу (якщо підрозділ виступає як центр прибутку). У випадку, якщо підрозділ виконує роботи після закінчення збирання врожаю, то понесені при цьому витрати теж доцільно включати до технологічної карти і відображати відповідним чином в обліку, перебудувавши певним чином систему формування фактичних даних.

За умови виникнення потреби у зміні агротехнічних заходів при вирощуванні певної культури на конкретній площі можуть виникнути складності контролю за витратами, тому, на нашу думку, облік витрат на таких ділянках доцільно вести на окремих аналітичних рахунках. Це дозволить налагодити контроль за виконаними роботами і обґрунтувати результати діяльності конкретної бригади, що свідчить про доцільність подібної побудови обліку.

У тому випадку, якщо на конкретній площі, яка має ґрунтові відмінності, не буде спостерігатися зміна агротехніки вирощування певної культури, але на підставі даних за попередні роки спостерігатимуться відмінності в урожайності, у технологічній карті, а також у відповідних первинних документах і в аналітичних рахунках з обліку витрат доцільно фіксувати дані по даній ділянці. Це дозволить проконтролювати змінні витрати на одержану з цих ділянок продукцію.

В сучасних умовах почали спостерігатися істотні складності при визначенні нормативних витрат. Це пов'язано з тим, що значно розширився склад силової техніки. Спеціалісти та власники ряду підприємств Хмельницької області засвідчили, що цей факт значно ускладнив формування даних технологічних карт, пояснюючи це відсутністю норм витрачання нафтопродуктів на одиницю виконаної роботи, особливо через нестачу машин, які б у певній мірі відповідали потужності тракторів. Тому, на нашу думку, виникає необхідність покращити роботу державних дослідних станцій щодо

розробки нормативів витрат пального, особливо при формуванні агрегатів, які мають відмінності у потужності.

Запровадження рекомендованих заходів щодо підготовки планових завдань підрозділів; класифікації витрат; складання технологічних карт при формуванні бюджетних витрат; інтеграції систем обліку та контролю при визначенні відхилення фактичних даних про витрати від бюджетних даних, застосуванні заходів матеріального стимулювання працівників кожного з підрозділів і формуванні повної собівартості продукції рослинництва у фінансовій звітності дозволить спрямувати роботу працівників обліково-фінансових служб підприємств на покращення результатів діяльності рослинницьких підрозділів та підприємства в цілому.

3.2. Удосконалення методики обліку витрат рослинництва

За останні роки багато керівників господарюючих суб'єктів усвідомили необхідність «керувати по-новому», тобто вдумливо підходити до побудови та розвитку обліку, що забезпечує їх оперативною та об'єктивною інформацією, яка необхідна для прийняття управлінських рішень.

Практична сторона обліку витрат ставить перед керівництвом підприємства ряд конкретних завдань організаційного характеру, а саме:

- чи отримає підприємство додаткову вигоду від використання того, чи іншого виду обліку;
- чи створювати бухгалтерію;
- яким має бути порядок формування інформації про витрати, обсяг виробництва та система контролю за цими показниками.

Покращення обліку, в першу чергу, потребує низки заходів спрямованих на підвищення достовірності даних, необхідних для складання звітності про результати діяльності сільськогосподарських підприємств і підведення підсумків діяльності його підрозділів.

На сьогоднішній день підприємства самостійно обирають необхідну методику обліку витрат виробництва, а за бажанням можуть ще й складати рахунки управлінського обліку. Розробка та адаптація системи рахунків обліку витрат рослинництва у відповідності з діючим національним Планом рахунків – достатньо складне завдання, так як підприємствам заборонено самостійно вносити зміни в План рахунків бухгалтерського обліку.

Одночасно слід зазначити, що в галузі рослинництва вибір методики обліку витрат виробництва дуже обмежений, адже статистичні органи вимагають подання звітності про рівень собівартості продукції за формою № 50-с.-г., що потребує інформаційного забезпечення та калькуляції собівартості продукції за єдиною методикою. Наявність цієї звітності призводить до необхідності дотримання такого формування витрат за видами продукції та статтями, що передбачає уніфікацію системи показників щодо наслідків виробничої діяльності, а це вже свідчить про неможливість та недоцільність розробки власної системи управлінського обліку в кожному підприємстві.

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07. 99 р. № 996-XIV підприємства самостійно визначають порядок ведення обліку витрат виробництва. Водночас Планом рахунків та Інструкцією про його застосування не передбачено обчислювати повну собівартість продукції, що ускладнює застосування контролю за результатами господарювання центрів доходу (прибутку) та не узгоджується з методикою формування даних у формі № 50-с.-г., яка у 2005 р. істотно змінилась через необхідність розрахунку повної собівартості продукції. Це призводить до потреби перегляду деяких положень з обліку, що вже склалися в підприємствах України після переходу на План рахунків, затверджений у 1999 році, зокрема, щодо формування даних про обсяги проданої продукції, її виробничої собівартості та витрат з реалізації продукції.

Як відомо, для накопичення даних про собівартість реалізованої продукції призначено рахунок 90 «Собівартість реалізації». Враховуючи, що сільськогосподарські підприємства протягом звітного року можуть

реалізовувати продукцію поточного та попереднього року, виникає потреба щодо відкриття аналітичних рахунків для обліку кількості та собівартості кожного виду продукції. Аналітичні рахунки для обліку виручки від реалізації кожного виду продукції мають бути відкриті на рахунку 70 «Доходи від реалізації».

Крім того, слід врахувати, що й на рахунку 93 «Витрати на збут» необхідно фіксувати подібні витрати, адже здебільшого вони є прямими, зокрема на підготовку продукції для продажу та її транспортування до покупців. Виходить, що на кожний вид продукції необхідно відкривати аналітичні рахунки по 3-х синтетичних, тобто на рахунках 90, 93 і 70.

У процесі дослідження було встановлено, що і цих рахунків замало, оскільки в підприємствах, де функціонують центри відповідальності, має формуватися інформація по кожному з них. Тому, мають бути зібрані дані й на рахунку 23. Це, з одного боку, ускладнює ведення обліку, а з іншого – призводить до необхідності узагальнення інформації для заповнення форми № 50-с.-г. з чотирьох рахунків (90, 93, 70, 23).

Так як рослинницькі підрозділи виконують роботи не тільки з виробництва, але й з підготовки продукції до реалізації, вважаємо, що буде доцільним застосовувати в сільськогосподарських підприємствах окремий рахунок. На дебеті цього рахунку має обліковуватися вартість реалізованої продукції та витрати на її збут, а по кредиту – виручка від реалізації в розрізі каналів продажу. На нашу думку, така побудова обліку витрат необхідна для формування даних про результати діяльності центрів прибутку рослинництва (наприклад, на току).

Для виходу із такої ситуації можна використовувати два варіанти:

- скористатися одним із бухгалтерських рахунків (наприклад, рахунок 709);
- скористатись подібною схемою, яка застосовується у бюджетних установах і використати для цього окремий рахунок, наприклад, 77 із запропонованою назвою «Реалізація» з порядком записів аналогічною до раніше

використовуваного рахунку 46 «Реалізація», на дебеті якого відображалася повна собівартість продукції, а на кредиті – виручка від реалізації.

Більш прийнятним, на нашу думку, є другий варіант. Він дозволить не змінювати схему обліку, якщо підприємство не передбачає визначати результати діяльності по кожному виду продукції. Тому доцільно відмовитися від ведення рахунку 90 і уточнити методику обліку на рахунку 93. Автором пропонується кореспонденція рахунків з обліку реалізації продукції (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Пропонована кореспонденція по рахунку 77 «Реалізація» для визначення фінансового результату за центрами прибутку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Надійшло сільськогосподарської продукції із виробництва	27	23	30000
2.	Відвантажено сільськогосподарську продукцію покупцям (заготівельним організаціям)	36	77	12000
3.	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ (20 %)	77	641	2000
4.	Списано витрати на збут на конкретний вид продукції	93	77	800
5.	Списано вартість робіт власного виробництва сторонніх організацій	77	63	450
6.	Нараховано оплату праці робітникам (продавцям) за продаж сільськогосподарської продукції	77	661	1000
7.	Нараховано єдиний соціальний внесок 3,6 % (відрахування із заробітної плати)	661	65	360
8.	Списано вартість сільськогосподарської продукції, відвантаженої	77	27	4200
9.	Реалізовано заготівельним організаціям	77	93	800
10.	В кінці року рахунок 77 «Реалізація» закривається	77	44	4350

Джерело: власні дослідження

Отже, прямі витрати на збут слід відносити на рахунок з обліку реалізації, тобто на пропонований рахунок 77 «Реалізація», а непрямі мають обліковуватися на рахунку 93 і розподілятися наприкінці звітного періоду між окремими видами товарної продукції пропорційно до встановленої бази розподілу. Базою розподілу може бути, наприклад, вартість товарної продукції, як це передбачено

методикою складання звіту за формою № 50-с.-г., або навіть маса продукції, наприклад, при розподілі витрат на доставку до споживачів одночасно кількох видів продукції.

В процесі дослідження встановлено, що в сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області спостерігається розмежування в аналітичному обліку виробничих звітів, в яких з'являються непередбачені реквізити для відображення нормативних витрат і відхилень від них. При цьому первинні і зведені документи, що надходять з рослинницьких підрозділів в бухгалтерію, не перевіряються за всіма необхідними ознаками; не перевіряється наявність в документах дозволених підписів, правильність оцінки матеріалів та інше. Така побудова аналітичного і синтетичного обліку не дозволяє досягти оперативності і посилення його контрольної функції. Для застосування в галузі рослинництва автором запропонована відомість аналітичного обліку і контролю виробничих витрат, в якій рекомендується щомісячно відображати витрати та їх відхилення від встановлених нормативів (додаток А.3.2).

Аналітичний облік витрат на виробництво продукції рослинництва повинен здійснюватись за центрами відповідальності в розрізі номенклатури статей за моделлю «витрати-випуск-результат» (в залежності від типу центру відповідальності). Тому у відомості можна записувати будь-який об'єкт і контролювати його в розрізі статей з початку і до завершення року та відмічати винних у допущенні цих перевитрат.

Не менш актуальним питанням на сьогодні є розподіл непрямих витрат, як одного з найбільш важливих інструментів впливу на рівень собівартості продукції, зокрема щодо обліку та розподілу загальновиробничих витрат (ЗВВ). ЗВВ пов'язані з виробництвом кількох видів продукції, а тому повинні бути враховані при обчисленні собівартості кожного виду продукції. Їх спочатку збирають на дебеті рахунку 91, а потім списують в дебет рахунка 23 на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу.

Встановлено, що в П(С)БО 16 «Витрати» не розкрита процедура розподілу ЗВВ між окремими об'єктами. Тому сільськогосподарські підприємство самостійно обирають базу для розподілу непрямих витрат.

Витрати на вирощування сільськогосподарських культур складаються із витрат минулого і поточного років, але при цьому виникає питання, як розподіляти ЗВВ рослинництва кожного року, бо цьогорічні не мають ніякого відношення до витрат минулих років. Тому заслуговує на серйозну увагу розподіл ЗВВ в галузі рослинництва.

Досліджено, що на відміну від Методичних рекомендацій № 132 [86] у сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області розподіл ЗВВ рослинництва здійснюють один раз на рік. Це пояснюється тим, що рослинництво має сезонний характер виробництва, а витрати і вихід продукції не співпадають у часі. Вихід продукції розтягується таким чином: по одних культурах урожай отримується в травні, а по інших – у вересні. Так як в досліджуваних підприємствах продукцію рослинництва у січні, лютому та березні не отримують, то й немає ніяких підстав ЗВВ рослинництва розподіляти у ці місяці.

Отже, якщо в січні, лютому, березні прямих витрат немає, то невідомо на яку культуру віднести ЗВВ. Більше того, у ці місяці невідомо, які культури взагалі будуть вирощуватися, а порівнювати вихід продукції в травні із загальновиробничими, що накопились до цього часу за попередні місяці, буде неправильним. Крім того, це не відповідає принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Тому, згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» в бухгалтерському обліку доцільно розподіляти ЗВВ рослинництва тільки в кінці року на кожен об'єкт витрат.

Так як питання щодо розподілу ЗВВ, особливо рослинництва, залишається недостатньо вивченим, розглянемо, як це відбувається на практиці, використовуючи дані СТОВ ім. Шевченка Хмельницького району Хмельницької області за 2021 рік. За базу розподілу ЗВВ у цьому підприємстві використовують прямі витрати на вирощування конкретних культур (табл. 3.3).

У даному підприємстві діє методика, передбачена Методичними рекомендаціями Мінагрополітики України, яка є обов'язковою для сільськогосподарських підприємств, але потрібно звернути увагу на те, що структура витрат за статтями по окремих культурах істотно відрізняється, про що свідчать дані таблиці 3.4.

Таблиця 3.3

**Розподіл загальновиробничих витрат рослинництва за об'єктами
обліку в СТОВ ім. Шевченка Хмельницького району
Хмельницької області**

Об'єкт обліку	Прямі витрати		База розподілу	Загально-виробничі витрати
	Всього	у т.ч. насіння, сировина і матеріали		
1	2	3	4	5
Пар 2020 р.	44618,94	-	44618,94	1773,85
Оранка зябу 2021 р.	133315,85	-	133315,85	5300,03
Пшениця озима	184842,56	59284	125558,56	4991,64
Пшениця яра	491339,76	120738,62	370601,14	14733,42
Кукурудза на зерно	55234,17	2310	52924,17	2104,03
Кукурудза на корм	65378,64	7230	58148,64	2311,73
Соняшник	285239,16	82377,35	202861,81	8064,87
Овочі	14092,89	3272,21	10820,68	430,18
Гірчиця	5565,25	1425	4140,25	164,6
Баштанні культури	287,15	54,24	232,91	9,26
Буряки кормові	22538,41	2083,33	20455,08	813,2
Баштанні кормові культури, гарбузи	18674,39	828,48	17845,91	709,47
Однорічні трави	36650,07	15792,45	20857,62	829,2
Багаторічні трави	85670,22	-	85670,22	3405,86
Лугові трави	24604,08	-	24604,08	978,15

Кісточкові культури	3346,78	-	3346,78	133,05
Заготівля:	41600,04	-	41600,04	1653,83
- соломи				
- сіна	12332,46	-	12332,46	490,28
- силосу	32628,11	-	32628,11	1297,15
Пшениця озима 2021 р.	182854,55	-	182854,55	7269,46
Всього по рослинництву	1740813,48	295395,68	1445417,8	57463,26

Джерело: власні дослідження

Таблиця 3.4

**Структура виробничих витрат за статтями по основних культурах в
СТОВ ім. Шевченка Хмельницького району Хмельницької області**

Статті витрат	Озима пшениця		Яра пшениця		Соняшник		Буряки кормові	
	Сума, грн.	%	Сума, грн.	%	Сума, грн.	%	Сума, грн.	%
Оплата праці з нарахуваннями	17705,25	9,58	57970,25	11,80	23773,81	8,33	2083,33	9,24
Насіння та садивний матеріал	59284	32,07	120738,62	24,57	82377,35	28,88	11783,66	52,28
Добрива:								
- мінеральні	11754,17	6,36	20675,70	4,21	11338,97	3,98	943,20	4,18
- органічні	11850,98	6,41	-	-	-	-	-	-
Паливо-мастильні матеріали	26368,67	14,27	4208,09	15,11	48694,61	17,07	1247,75	5,54
Автотранспорт	3223,19	1,74	8960,80	1,82	3414,95	1,2	2260,16	10,0
Витрати на утримання техніки	46639,74	25,23	99811,85	20,31	61111,49	21,42	1898,63	8,42
Інші витрати	8016,56	4,34	108974,45	22,18	54527,98	19,12	2321,68	10,34
Всього виробничих витрат	184842,56	100	491339,76	100	285239,16	100	22538,41	100

Джерело: власні дослідження

Розрахунок показує, що найбільшу питому вагу мають такі статті:

- по зернових та технічних культурах: насіння та садивний матеріал, витрати на утримання техніки, паливо-мастильні матеріали;

- по кормових культурах: насіння та садивний матеріал, автотранспорт, оплата праці з нарахуваннями тощо.

Слід звернути увагу на те, що матеріальні витрати (насіння і садивний матеріал) відсутні в обліку окремих культур (заготівля кормів, багаторічні трави, насадження тощо), що призводить до необґрунтованого використання прямих витрат за базу розподілу. Тому було зроблено розрахунок собівартості продукції при застосуванні різних баз розподілу ЗВВ (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Вплив різних баз розподілу загальновиробничих витрат на собівартість продукції рослинництва в СТОВ ім. Шевченка Хмельницького району Хмельницької області

Об'єкт калькулювання	Вихід продукції, ц	Прямі витрати, грн.	ЗВВ за розподілом, грн.			Собівартість 1 ц продукції за різною базою розподілу ЗВВ, грн.		
			до прямих витрат	до оплати праці	до прямих затрат праці	до прямих витрат	до оплати праці	до прямих затрат праці
Пар 2021 р.	х	44618,94	490,95	164,80	305,23	-	-	-
Оранка зябу 2010 р.	х	133315,85	1466,89	1027,50	1575,76	-	-	-
Пшениця озима	7648	184842,56	2033,85	1672,95	1263,30	24,43	24,39	24,33
Пшениця яра	12954	491339,76	5406,28	5477,55	2748,67	38,35	38,35	38,14
Кукурудза на зерно	3631	55234,17	607,75	657,75	619,77	15,38	15,39	15,38
Кукурудза на корм	3009	65378,64	719,37	382,90	525,77	21,97	21,85	21,90
Соняшник	6849	285239,16	3138,53	2246,36	2645,37	42,11	41,97	42,03
Овочі	72	14092,89	155,07	829,27	1877,89	197,89	207,25	221,82
Гірчиця	108	5565,25	61,24	170,15	75,41	52,1	53,11	52,23
Баштанні культури	80	287,15	3,16	1,13	2,07	3,62	3,06	3,61
Буряки кормові	2613	22538,41	247,99	1113,42	1593,32	8,72	9,05	9,24
Баштанні кормові культури, гарбузи	4315	18674,39	205,48	425,41	1168,78	4,38	4,43	4,60
Однорічні трави	6656	36650,07	403,26	205,80	334,67	5,57	5,54	5,56
Багаторічні трави	13721	85670,22	942,64	640,58	714,28	6,31	6,29	6,30
Лугові трави	2447	24604,08	270,72	274,03	255,65	10,16	10,17	10,16

Кісточкові культури	39	3346,78	36,83	23,31	55,78	86,76	86,41	87,25
Заготівля: соломи	9483	41600,04	457,73	1519,56	1195,63	4,44	4,55	4,51
Сіна	6015	12332,46	135,70	352,30	365,66	2,07	2,11	2,11
Силосу	11645	32628,11	359,01	729,75	542,81	2,83	2,86	2,85
						Собівартість 1 га, грн.		
Пшениця озима 2010 р.	665 га	182854,55	011,97	1239,90	1288,60	278	277	276
Всього по рослинництву	х	1740813,48	19154,42	9154,42	19154,42	х	х	х

Джерело: власні дослідження

Дані таблиці 3.5 свідчать, що собівартість 1 ц продукції коливається при використанні різної бази розподілу ЗВВ, зокрема: по озимій пшениці – від 24,33 до 24,43 грн.; по ярій пшениці – від 38,14 до 38,35 грн.; по соняшнику – від 41,97 до 42,11 грн.; по кормових буряках – від 8,72 до 9,24 грн.; по овочах – від 197,89 по 221,82 грн. тощо. Найбільші відхилення спостерігаються по овочах (12 %), баштанних кормових культурах (5 %), а по інших – у межах (до 1 %).

Обґрунтовуючи базу розподілу ЗВВ, необхідно враховувати зв'язок між виробництвом продукції (виконаними роботами, наданими послугами) і базою розподілу цих витрат, що пов'язані з рівнем механізації виробничих процесів, оскільки є сільськогосподарські культури, на вирощування яких затрачається більше ручної роботи (овочеві культури); по інших – впроваджена індустріальна технологія вирощування (зернові), де виробництво повністю механізоване, а виконання робіт, наданих послуг пов'язано з використанням різноманітних машин, механізмів та обладнання. Отже, для розподілу ЗВВ доцільно за базу взяти або оплату праці, або прямі затрати праці.

Автором було зроблено додатковий розрахунок загальновиробничих витрат між об'єктами калькулювання в галузі рослинництва для того, щоб визначитись з вибором бази розподілу і спростити розрахунок, де за базу було взято пряму оплату праці (додаток Б.3.2).

Отже, в додатку Б.3.2 видно, для того, щоб розподілити ЗВВ між об'єктами калькулювання потрібно загальну суму ЗВВ поділити на загальну суму прямої оплати праці і таким чином визначити коефіцієнт (ставку) розподілу:

($234396:323513 = 0,7245$), потім суму прямої оплати праці по кожному об'єкту калькулювання потрібно помножити на коефіцієнт розподілу і визначити, яка сума ЗВВ відноситься на кожний об'єкт. У додатку зазначено, що на вирощування озимої пшениці віднесено 15073 гривень ЗВВ, тобто ($20805 \times 0,7245 = 15073$).

Дослідження, проведені у сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області свідчать, що галузь рослинництва не є високоомеханізованою, а тому найбільш прийнятною базою для розподілу ЗВВ є пряма оплата праці. Ця база проста у використанні і забезпечує найбільш точний розподіл ЗВВ по об'єктах обліку.

Одночасно слід визнати, що запропонована база розподілу стосується тільки загальновиробничих витрат і її не слід розповсюджувати на інші види витрат, що обліковуються на рахунку 91, зокрема на витрати у вигляді сплаченого сільськогосподарського податку (рахунок 915 «Фіксований сільськогосподарський податок»).

При вирішенні цього питання слід виходити з того, що цей вид податку являє собою оплату до бюджету певної суми за використання такого ресурсу, як земля (одна з важливих особливостей галузі рослинництва). Це підтверджує той факт, що її використання подібне до залучення інших засобів, наприклад, плата за орендоване майно при операційній та фінансовій оренді.

Тому вважаємо, що витрати на сплату фіксованого сільськогосподарського податку повинні обов'язково входити до складу виробничої собівартості продукції рослинництва. Однак при цьому слід враховувати особливості бази розподілу сум цього податку між об'єктами обліку витрат. Ці витрати повинні мати особливу базу розподілу, а саме, площу посіву окремих культур у конкретному році. Якщо у господарстві є природні пасовища, то сплачена за їх використання сума має бути віднесена на відповідні підрозділи галузі, які користувалися цими площами та, якщо відсутні інші витрати на утримання цих площ.

Досліджено, що в сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області є певні відмінності у якості ґрунтів, а відповідно повинна бути і різниця в оплаті за користування певними площами, що засіяні конкретними культурами. Тому пропонуємо при списанні нарахованої загальної суми по кожній культурі враховувати отриману різницю в оплаті згідно її місцезнаходження (на певних полях сівозмін). Крім того, при наявності повторних посівів сума податку має відноситися на кожен вид посіву у половинному розмірі.

В процесі дослідження виявлено, що між Інструкцією по застосуванню Плану рахунків та П(С)БО 16 «Витрати» виявлена певна неузгодженість стосовно витрат на утримання машин та обладнання. Тому, пропонуємо звернути увагу на це непорозуміння в нормативних документах більш детальніше.

У п. 15.2 П(С)БО 16 «Витрати» вказується, що до складу ЗВВ відноситься амортизація основних засобів загальновиробничого призначення, а в п.15.4 – що до складу ЗВВ включаються витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

В Інструкції по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку наведено кореспонденцію рахунку 91 з іншими рахунками, де вказується, що кредит рахунку 91 кореспондує лише з рахунком 23 і рахунком 90, тобто не передбачено списання вартості транспортних робіт техніки на інші рахунки, крім виробництва та реалізації. Такий порядок обліку прийнятний для промисловості, а не для сільськогосподарських підприємств, в яких трактори, комбайни і самохідні машини мають дещо ширше застосування, що не було враховано при підготовці Плану рахунків та Інструкції щодо його застосування. Сталося це, на нашу думку, через те, що не проведено заздалегідь певної підготовчої роботи і запропоновано було ввести неперевірений, неапробований План рахунків, який ще до цього часу спричинює безліч непорозумінь.

Варто зазначити, що трактори, комбайни та інші самохідні машини не є

основними засобами загальновиробничого призначення, оскільки вони використовуються не тільки в основних галузях сільськогосподарського виробництва, але й виконують роботи при здійсненні капітального будівництва, заготівлі і придбанні виробничих запасів, реалізації продукції, а також для задоволення загальновиробничих та загальногосподарських потреб підприємства.

Крім вищезазначеного встановлено, що трактори, комбайни та інші самохідні машини на досліджуваних підприємствах Хмельницької області виконують роботи на сторону, тобто для інших підприємств, установ, організацій, а також для своїх працівників і населення на селі.

Рахунок 91 за класифікаційною ознакою належить до збірно-розподільчих, а в даному випадку він є і калькуляційним. Так як на цьому рахунку обраховують витрати, які відносяться до транспортних робіт тракторів, а в подальшому обчислюють собівартість транспортних робіт та проводять коригування планової собівартості до рівня фактичних витрат (собівартість транспортних робіт обчислюється лише один раз у кінці року), то витрати на утримання і експлуатацію тракторів, комбайнів та інших самохідних машин не доцільно обраховувати у складі ЗВВ.

Виникає питання, де тоді обраховувати витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання? Вважаємо за доцільне облік витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання вести на окремому субрахунку рахунка 23 «Виробництво», який пропонуємо так і назвати «Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання».

Відповідно до цього субрахунку на окремих аналітичних рахунках пропонується обраховувати витрати на утримання і експлуатацію машин, тракторів і комбайнів (рис. 3.3).

Рахунок 23 «Виробництво»

Субрахунок «Витрати на утримання та експлуатацію»

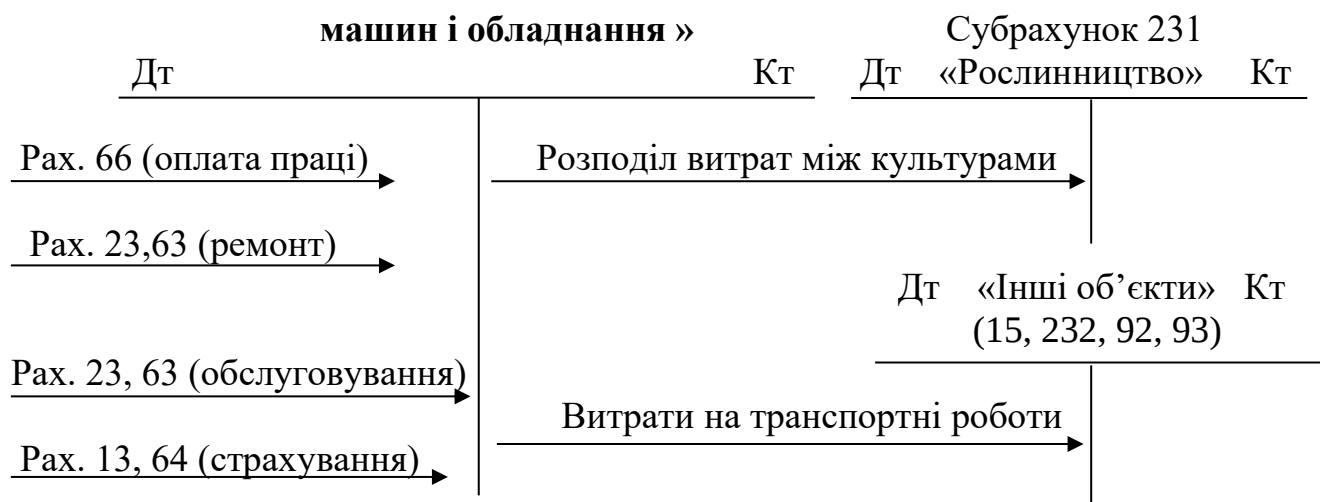


Рис. 3.3. Запропонована схема обліку витрат на утримання і експлуатацію машин і обладнання

Джерело: власні дослідження

Слід зауважити, що витрати на утримання та експлуатацію комбайнів та інших збиральних машин доцільно відображати за їх видами, використовуючи окремі аналітичні рахунки і розподіляти їх між культурами пропорційно зібраний площі, а по інших машинах згідно обробленої площі.

На тих сільськогосподарських підприємствах, що вели аналітичний рахунок «Витрати на утримання та експлуатацію тракторів» доцільно і в подальшому відображати витрати на транспортні роботи тракторів, а також нерозподілені витрати (амортизаційні відрахування, витрати на ремонт, страхові платежі та інші витрати), розподіляти на основне виробництво пропорційно встановленій базі розподілу.

Крім вищезазначеного в процесі дослідження встановлено, що передбачена Методичними рекомендаціями № 132 [86] номенклатура статей витрат на експлуатацію та утримання машин і обладнання недостатньо обґрунтована і потребує, на нашу думку, уточнення.

Згідно Методичних рекомендацій № 132 витрати з експлуатації вантажних автомобілів підприємства повинні відноситись на об'єкти обліку і планування пропорційно виконаним роботам в тонно-кілометрах, а витрати по експлуатації спеціальних машин (водовози, бензовози, автофургони, автобуси та ін.) пропорційно відпрацьованим машино-дням. Тому при їх розподілі деталізувати

облік витрат з експлуатації автомобільного транспорту можна, наприклад за статтями «Послуги вантажних автомашин» та «Послуги автомашин спеціального призначення». Це дозволить достовірно та обґрунтовано розподіляти витрати з експлуатації різних за марками і призначенням автомашин на об'єкти обліку витрат в рослинництві.

На основі анкетного опитування бухгалтерів сільськогосподарських підприємств Хмельницької області та з урахуванням організаційно-технологічних особливостей сільськогосподарської техніки автором було зроблено порівняльний аналіз та рекомендовано наступну номенклатуру статей витрат на утримання машин і обладнання (табл. 3.6).

Вважаємо, що виділені статті витрат дозволяють прискорити процес обробки та формування облікової інформації, а також допоможуть обґрунтовано здійснити розподіл витрат на утримання техніки.

Таблиця 3.6

Існуючий та рекомендований перелік статей витрат на експлуатацію та утримання машин і обладнання

Існуючий перелік статей [96]	Рекомендований перелік статей
1. Різні матеріальні витрати (паливо, будівельні матеріали, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети);	1. Пальне і мастильні матеріали (крім витрат на виконання сільськогосподарських робіт);
2. Витрати на оплату праці;	2. Витрати на оплату праці робітників, що обслуговують техніку (механіків, сторожів, інженерів, обліковців тракторної бригади);
3. Відрахування на соціальні заходи;	3. Відрахування на соціальні заходи;
4. Амортизація;	4. Амортизація основних засобів;
5. Інші операційні витрати.	5. Роботи і послуги;
	6. Витрати на ремонт основних засобів;
	7. Інші прямі витрати.

Джерело: власні дослідження

Встановлено, що для переведення окремих робіт в еталонний обсяг виконаних робіт майже у всіх сільськогосподарських підприємствах застосовують наступну методику. Еталонний виробіток трактора визначається множенням коефіцієнта перерахунку в умовні еталонні трактори на кількість

виконаних нормо-змін. Коефіцієнти перерахунку фізичних тракторів в еталонні та змінні еталонні виробітки за різними марками наведено в додатку В.3.2.

Коефіцієнти перерахунку фізичних тракторів в еталонні та змінні еталонні виробітки по різних марках, наявних в господарстві ТОВ «Козацька долина-2006» Дунаєвецького району, наведено в табл. 3.7.

Підсумкові дані за кількістю виконаних нормо-змін і умовних еталонних гектарах з кожного Облікового листа тракториста-машиніста (ф. № 67) переносять до Накопичувальної відомості обліку використання МТП (ф. № 37 а), а потім до Журналу обліку робіт і витрат (ф. № 37), де ці показники накопичують і підсумовують. На підставі даних накопичувальних регістрів визначають річний обсяг робіт в умовних еталонних гектарах за марками тракторів і видами робіт.

Проведене опитування спеціалістів по районах Хмельницької області встановило, що в досліджуваних підприємствах рідко розраховують кількість умовних еталонних гектарів. В такому разі виникає потреба внесення змін у Методичні рекомендації № 132 щодо бази розподілу непрямих витрат на утримання МТП, а саме – за базу розподілу доцільно пропонувати вартість пального, використаного на виконання робіт з вирощування певної культури, транспортних та будівельних робіт тощо.

Таблиця 3.7

Еталонний виробіток, коефіцієнти перерахунку фізичних тракторів у еталонні в ТОВ «Козацька долина-2006» Кам'янець-Подільського району Хмельницької області за 2021 рік

Марка	Виробіток умовних еталонних гектарів		Витрати пального на 1 ум. ет. га, кг	Кількість тракторів	
	за одну год. (коеф. перерахунку фізичних тракторів у еталонні)	за 7-год. зміну		фізичних	еталонних
Т-150	1,65	11,6	14,1	6	10
Т-150К	1,50	10,5	14,9	7	10
ДТ-75	1,03	7,2	12,9	1	1
Т-74	1,0	7,0	10,6	1	1
Т-70	0,9	6,3	13,2	6	5
К-701	2,7	18,9	14,8	5	14
МТЗ-80	0,7	4,9	17,7	6	4
ЮМЗ-6Л	0,6	4,2	14,5	12	7

T-25A	0,3	2,1	15,3	1	0,3
T-16M	0,22	1,5	13,2	2	0,4
ХТЗ-180	2,46	17,22	12,09	1	2
Разом	х	х	х	48	54,7

Джерело: власні дослідження

Отже, собівартість 1 умовного еталонного гектара не відповідає потребам технологічної карти, тобто, якщо розрахунок робити і результат переводити в умовні еталонні гектари, то зміна технології окремих робіт не впливатиме на результат діяльності підрозділів.

Встановлено, що в СТОВ ВФ «Мрія» Кам'янець-Подільського району при збиранні урожаю зайняті вузькоспеціалізовані комбайни і витрати при цьому списують на культури, зібрані цими комбайнами (картоплезбиральні комбайни – на картоплю, бурякозбиральні – на буряки тощо), а в ТОВ ім. Шевченка Хмельницького району, якщо комбайни загального призначення (зернозбиральні), то витрати списують пропорційно до площ, які були під урожаєм. На суму списаних матеріальних витрат (за винятком палива), амортизації основних засобів та інших витрат підприємства дебетують субрахунок 231 за культурами.

Для обліку витрат і виконаних робіт МТП за вищеназваними аналітичними рахунками й статтями витрат журнально-ордерною формою передбачено Виробничий звіт, скорочена форма якого наводиться в додатку Д.3.2.

Великі можливості для проведення аналізу ефективної експлуатації МТП і формування витрат на його утримання з'явилися після впровадження в ТОВ «Козацька долина-2006» Кам'янець-Подільського району пакета прикладних програм для автоматизованої обробки облікової інформації на базі ПЕОМ, розробленого кафедрою бухгалтерського обліку Подільського державного аграрно-технічного університету.

Програмне забезпечення дозволяє в автоматичному режимі за допомогою комп'ютера вчасно отримувати інформацію для прийняття управлінських рішень, а саме:

- кількість відпрацьованих днів, годин, нормо-змін;

- витрати пального за нормою, фактично з визначенням його економії чи перевитрат;
- сума нарахованої оплати праці.

Ці показники визначаються в розрізі виконавців робіт (трактористів-машиністів), окремих марок та інвентарних номерів тракторів і комбайнів та в цілому по тракторній бригаді. Інформація за даними показниками може бути надана за будь-який період, а саме: щоденна, десятиденна, півмісячна, місячна, за сезон, з початку року тощо та є ефективним заходом для внутрішньогосподарського контролю. Хоча до складу МТП входять трактористи, які виконують майже всі роботи в рослинництві, це не означає, що рослинницькі бригади створювати не має сенсу.

На практиці досліджуваних підприємств облік виконаних робіт ведеться тільки по тракторах та комбайнах і практично не враховується обсяг робіт виконаних сільськогосподарським знаряддям – сіялки, плуги, борони тощо. При наявності найманої техніки оплата виконаних робіт має проводитись в гривнях за одиницю обробленої площі.

Крім того, виявлено, що метод нарахування амортизації, що використовують сільськогосподарські підприємства Хмельницької області не враховує ступінь використання об'єктів у виробництві, а амортизація нараховується на всі об'єкти, незалежно від того, експлуатувались вони чи ні, завищуючи витрати на виробництво. Сума нарахованої амортизації може використовуватись за базу для розподілу витрат на ремонт сільськогосподарської техніки, адже відомо, що там де техніка більше працює там і більше зношується, а тому потребує більше коштів на відновлення.

Вважаємо за необхідне розглянути питання про облік браку у виробництві. Втрати від браку у виробництві обліковуються у промисловості, в підприємствах з переробки сільськогосподарської продукції та ін. Одночасно слід вважати, що брак досить часто зустрічається і при вирощуванні сільськогосподарських культур, збиранні, сушці і сортуванні урожаю. У рослинництві браком слід вважати порушення технологічного процесу, а саме: роботи, виконані із відступом від вимог агротехніки, порушення технології обробітку ґрунту,

способів внесення добрив, строків збору врожаю сільськогосподарських культур.

В результаті допущеного браку у виробництві підвищується собівартість продукції, знижується її якість та погіршуються фінансові результати роботи підрозділів. Деякі економісти вважають, що «...втрати від браку та інших причин планом не передбачаються, тому включення їх в собівартість продукції до тих пір, поки вони не будуть враховані в плані, неправомірно. Якщо ж витрати носять разовий характер, непередбачені планом, то вони не підлягають включенню в собівартість» [31, с. 171; 43, с. 31; 82, с. 53]. Проте з такою точкою зору автор не погоджується, тому що склад і структура витрат, що формують фактичну собівартість продукції, можуть відрізнятися від планових показників. Це пояснюється тим, що технологічні й організаційні умови виробництва, що склалися, іноді відрізняються від запланованих. От чому постає необхідність враховувати втрати від браку не тільки в промисловості, але й в сільському господарстві і, зокрема, при обліку браку в рослинництві.

Втрати від браку в рослинництві повинні бути виділенні в самостійну статтю витрат під назвою «Брак у рослинництві». Це підвищить контроль за вказаними витратами, з'явиться можливість списання їх (на винуватців браку, на результат діяльності конкретного підрозділу) і тим самим підвищиться відповідальність працівників за дотриманням технології виробництва продукції рослинництва.

Розглянемо порядок відображення цих операцій на рахунках. З цією метою у складі рахунку 24 «Брак у виробництві» доцільно використовувати субрахунок «Брак у рослинництві». Аналітичні рахунки слід відкривати на кожну культуру, де сталася втрата, а також на якому обліковують витрати на виправлення неякісно виконаних робіт. На дебеті рахунку 24 мають відображатися витрати, а по кредиту – відшкодування, які надійшли від відповідальної особи, від органів страхування, а також суми, віднесені на винних осіб, дії яких призвели до загибелі урожаю тощо (рис. 3.4).

Рахунок 24 «Брак у виробництві»
Субрахунок «Брак у рослинництві»



Рис. 3.4. Схема обліку витрат на виправлення неякісно виконаних робіт у рослинництві

Таким чином, підприємство в цьому випадку отримує повне або часткове відшкодування понесених витрат, а решта суми має бути списана на витрати по вирощуванню відповідної культури. Невідшкодовані втрати як різниця між дебетом і кредитом рахунку 24 списують на відповідні рахунки після чого цей рахунок закривають.

При дослідженні інших статей витрат в сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області було виявлено деякі недоліки та недоцільність об'єднання в одну статтю різнорідних складових. Тому пропонуємо уточнення складу статей витрат в обліку. В сільському господарстві застосовують достатньо широку номенклатуру статей (Методичними рекомендаціями № 132 виділено 13 статей витрат). Статистична звітність «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств» (ф. № 50-с.-г.) передбачає формування даних про витрати за елементами і налічує теж 13 статей, але їх назви не співпадають із статтями витрат, що наведені у Методичних рекомендаціях.

Вивчення літературних джерел засвідчило, що автори при визначенні складу статей витрат, як правило, приймають до уваги лише питому вагу окремих витрат в собівартості продукції, інші підходи при цьому залишають поза увагою [73, с. 175; 38, с. 59; 58, с. 183]. Вони рекомендують виділяти в самостійні статті лише ті витрати, питома вага яких складає в загальній сумі не менше 5-10 % [42, с. 173]. Однак, з даною точкою зору автор не погоджується, оскільки виконання цих рекомендацій в рослинництві привело б, перш за все до того, що більшість витрат довелося б згрупувати в одну статтю витрат, так як їх питома вага в загальній сумі не перевищує 5-10 %. На нашу думку, це не зовсім вірно: по-перше, тому що склад цієї статті неоднорідний; по-друге, знизиться рівень контролю за витратами; по-третє, відпаде можливість їх нормування.

Тому для виділення витрат у самостійні статті необхідно керуватися певними критеріями. Для галузі рослинництва пропонуємо такі:

- необхідність відображення виробничо-технологічних особливостей галузі;
- забезпечення економічного аналізу належною інформацією;
- економічна однотипність витрат, що включаються в одну статтю.

Практика обліку в підприємствах Хмельницької області показала, що при формуванні собівартості продукції рослинництва допускається відступ від затверджених Методичних рекомендацій № [73], тобто підприємства самостійно обирають номенклатуру статей витрат і навіть розширюють її за рахунок введення нових статей.

Такий підхід слід вважати цілком виправданим, оскільки розширення кількості статей збільшує інформаційну місткість системи аналітичного обліку з урахуванням особливостей окремих підприємств. Однак, зростає трудомісткість збирання і опрацювання даних. Так як в кожному підприємстві дане питання вирішується самостійно, то це приводить до того, що статті витрат на виробництво одного і того ж виду продукції в окремих підприємствах в обліку будують однакові, а іноді методологічно необґрунтовано. Крім того, на конкретному прикладі проілюстровано структуру виробництва собівартості продукції рослинництва в СТОВ ВФ «Мрія» (додаток Е.3.2).

В окремих підприємствах досліджуваної області номенклатура статей витрат складається від 10 до 25; допускається багато змін і неоднорідності в складі статей витрат за роками. Цей недолік стосується не тільки окремих підприємств, а відповідно і їхніх госпрозрахункових підрозділів, що ускладнює контроль за рівнем витрат. Крім того, дані досліджуваних підприємств характеризують, що структура статей витрат у них часто не узгоджується із технологією виробництва (додаток Ж.3.2). На нашу думку, номенклатура статей витрат повинна включати також «Брак в рослинництві». Це сприятиме удосконаленню поточного обліку і контролю витрат в галузі рослинництва.

Викладені в цьому підрозділі результати можна звести до тези про необхідність впровадження в практику підприємств субрахунків «Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання» та «Брак у рослинництві». Номенклатуру статей витрат на експлуатацію та утримання машин і обладнання пропонується уточнити та доповнити статтями «Роботи і послуги» і «Витрати на ремонт основних засобів». Запропоновані статті слід включати до бюджету витрат підрозділів та загальновиробничих витрат. Застосування цих статей на практиці в сільськогосподарських підприємствах дозволить врахувати всі витрати виробництва продукції рослинництва, як по підприємству в цілому, так і за його структурними підрозділами в розрізі кожного технологічного циклу виробництва.

3.3. Удосконалення внутрішньогосподарського контролю витрат за виробничими процесами рослинництва

Для наведення пропозицій по удосконаленню внутрішньогосподарського контролю витрат розглянемо загальний стан системи і особливості контролю в сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області. В додатку А.3.3 представлена розгорнута характеристика системи внутрішньогосподарського контролю за основними напрямками його побудови: організаційною структурою, розподілом обов'язків і повноважень, умов збереженості активів, а також положення щодо органу внутрішнього контролю, кадрової політики та

інформаційного середовища в умовах автоматизованого обліку. Для кращого інформаційного сприйняття результати відповідей було заокруглено до цілих чисел. При аналізі вищезазначеного додатку виявлено:

- недосконалість організаційної структури в сільськогосподарських підприємствах (40 %), що не дає можливості для визначення повноважень та необхідної підпорядкованості підлеглих і цим створює умови дублювання контрольних функцій та існування неконтрольованих об'єктів;
- безвідповідальність персоналу, що викликано невірним розумінням інструктивних документів, а в деяких підприємствах часткова їх відсутність вказує на недоліки, які містяться в інформаційному середовищі контролю;
- не проводяться навчальні семінари, підвищення кваліфікації відповідних кадрів тощо.

Проведені дослідження у сфері бюджетування, обліку і контролю витрат рослинництва дали змогу дисертанту розробити і запропонувати модель побудови бюджетів та організації обліку і контролю витрат в галузі рослинництва (рис. 3.5).

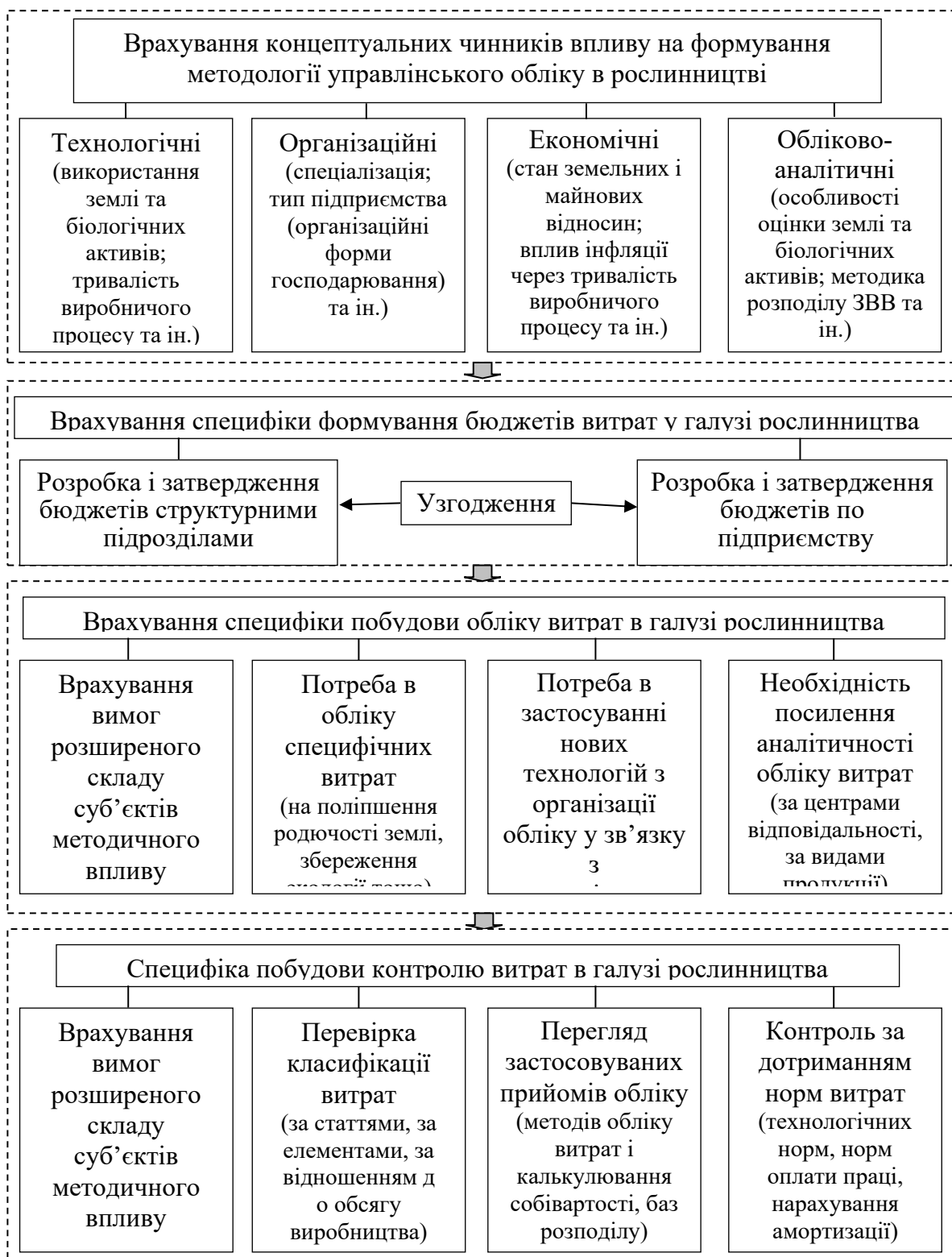


Рис. 3.5. Модель побудови бюджетів та організації обліку й контролю у галузі рослинництва

Джерело: власні дослідження

На основі наведеної на рис. 3.5 моделі автором запропоновано удосконалити методику внутрішньогосподарського контролю витрат

виробництва продукції рослинництва шляхом визначення завдань і процедур контролю, які застосовуються при виконанні річної програми контролю. У свою чергу програма контролю дає можливість оптимізувати витрати виробництва та надати пропозиції по удосконаленню обліку витрат виробництва.

При дослідженні різних за розмірами підприємств в Хмельницької області встановлено, що в малих підприємствах немає кадрів відповідної кваліфікації та фінансових ресурсів, необхідних для належної організації системи внутрішньогосподарського контролю. Великі підприємства, не відчуваючи у цьому потреби, є важко керованими і витрачають досить значні кошти через недосконалі управлінські рішення та налагодження контролю за витратами через центри відповідальності. Крім того, такі факти зафіксовано майже на всіх підприємствах, де проводилося опитування.

Суттєвим недоліком організації внутрішньогосподарського контролю на досліджуваних підприємствах слід вважати той факт, що жодне з підприємств немає затвердженого Положення про організацію внутрішнього контролю, що характеризує ставлення керівництва до нього, як до «другорядної діяльності», яка не потребує відповідного регламенту. Результати дослідження інших питань нормативного та інформаційного забезпечення внутрішньогосподарського контролю також вказують на незадовільний стан підприємств Хмельницької області та послаблення контролю.

Вважаємо, що внутрішньогосподарський контроль в сучасних умовах повинен здійснюватися спеціально створеною службою контролю, безпосередньо підпорядкованою тільки керівникові господарюючого суб'єкта.

Тому актуальним та організаційним завданням є розробка посадових інструкцій для працівників служби внутрішнього контролю, в яких необхідно передбачити загальні положення, конкретні посадові обов'язки та відповідальність кожного працівника відповідної служби контролю.

Працівники служби внутрішньогосподарського контролю повинні вирішувати організаційно-управлінські, правові, технологічні, техніко-економічні

завдання, пов'язані із специфікою діяльності підприємства. Служба внутрішньогосподарського контролю повинна нести відповідальність за:

- обґрунтованість і своєчасність представлення висновків про стан бухгалтерського обліку і звітності, відповідність засновницьким документам, внутрішньогосподарських регламентів чинному законодавству і правовому статусу організації, а також висновки про досягнутий рівень і чинники ефективності виробничо-господарської та фінансової діяльності;
- правильність консультацій, наданих засновникам, керівникам підрозділів, фахівцям і працівникам апарату управління з питань організації виробництва, системи управління, ведення бухгалтерського обліку, аналізу господарсько-фінансової діяльності, правовим та іншим питанням.

Тільки комплексний підхід вищеперерахованих позицій може забезпечити створення цілісної та ефективної служби внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах.

Впровадження вищезазначеної служби контролю може істотно змінити всю роботу керівників структурних підрозділів і фахівців по забезпеченню майнових інтересів підприємства, належного контролю за виконанням технологічних процесів та інших операцій, що викликає необхідність внесення змін в посадові інструкції служб управління для належного оформлення господарських операцій, складання первинних документів і відповідного ведення аналітичного обліку.

Для запровадження служби внутрішньогосподарського контролю в сільськогосподарських підприємствах потрібно, щоб керівник цієї служби працював обов'язково під керівництвом голови правління підприємства, але при цьому у будь-який час міг зв'язатися з ревізійною комісією.

В досліджуваних підприємствах Хмельницької області вищезазначена служба відсутня. Для створення такої служби пропонуємо два шляхи для її запровадження:

- запровадити спеціальну внутрішньогосподарську службу, подібну до економічного відділу із відповідними повноваженнями (така назва застосовується у закордонних підприємствах);
- здійснити перерозподіл обов'язків між окремими спеціалістами.

Вивчення існуючої практики діяльності ревізійних підрозділів в сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області показало, що контроль, який вони здійснюють має періодичний характер і найчастіше проводиться в кінці звітного року. Адміністративно вони прямо підпорядковуються головному бухгалтеру, внаслідок чого, по-перше, порушується один з головних принципів – незалежність, а по-друге, в особі головного бухгалтера поєднуються дві зовсім різних функції фінансово-господарської діяльності – обліку і контролю, що є недоречним і може стати причиною втрат, крадіжок, нестачі грошових коштів, товарно-матеріальних цінностей та викривлення даних в звітності.

Така система контролю повинна забезпечувати членам комісії прямий доступ до результатів перевірки. При цьому виконавчий орган спільно із службою внутрішньогосподарського контролю буде аналізувати оперативну інформацію про зміни в процесі виробництва і здійснювати перевірку достовірності облікових даних центрів відповідальності. До речі, неприпустимо, щоб виконавчий орган підприємства, представлений в особі голови, контролював роботу служби внутрішньогосподарського контролю. В даному випадку він перевіряє самого себе, що приведе в перспективі до негативних висновків внутрішніми ревізорами, які підзвітні наглядовій раді.

На нашу думку, служба внутрішньогосподарського контролю повинна функціонувати таким чином: керівник даного підрозділу зобов'язаний зібрати запити від наглядової ради, голови та інших членів правління підприємства і скласти графік роботи на майбутній період. Після завершення перевірок внутрішні контролери повинні скласти звіт про результати перевірки, який надається керівнику служби, а він, у свою чергу повинен розіслати його членам

правління. Загальну результативність роботи служби внутрішньогосподарського контролю наглядова рада може проконтролювати за допомогою анкет.

Для збору даних на стадії оцінки обліку та ефективності контролю витрат виробництва продукції рослинництва автором розроблено спеціальні анкети, що представлено в додатках Б.3.3, В.3.3.

Первинну інформацію за результатами роботи в центрах відповідальності можна отримати шляхом складання анкетних листів за кожним об'єктом контролю, тому доцільно використовувати запропоновану автором анкету загальної перевірки стану на підприємстві внутрішньогосподарського контролю (додаток Д.3.3).

Анкетні листи пропонуються для застосування в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств. Це дає можливість визначити загальний стан контролю на кожному досліджуваному підприємстві. Отримання негативних відповідей в анкетних листах дозволяє зробити висновок про недосконалість ступеню внутрішньогосподарського контролю в тому чи іншому напрямку і прийняти відповідні рішення, а отримання позитивних – навпаки.

З приводу контролю витрат виробництва, виходу і правильності складання калькуляції собівартості продукції в економічній літературі зустрічаються різні точки зору, що впливає на послідовність перевірки. Проте, вважаємо, що при контролі витрат виробництва продукції рослинництва необхідно врахувати наступне:

- галузевий характер виробництва, специфіку та особливості обліку витрат рослинництва;
- організаційно-технологічні, агробіологічні та техніко-економічні особливості;
- вимоги до всіх етапів внутрішньогосподарського контролю.

Вважаємо, що на першому етапі потрібно оцінити надійність стану внутрішньогосподарського контролю з боку фахівців підприємства. При цьому всі процедури контролю повинні бути направлені на запобігання, виявлення і

виправлення помилок, які можуть виникнути в ході обліку господарських операцій. Потім доцільно провести процедуру оцінки за наступними основними напрямками, що використовуються також в міжнародній практиці (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Основні напрямки внутрішньогосподарського контролю

№ з/п	Напрямки контролю	Загальне значення
1.	Реальність	Зафіксовані фактичні операції і підтверджені конкретними документами
2.	Дозвіл	Операції санкціонувалися до того, як вони були враховані відповідно до облікової політики організації
3.	Повнота	Всі фактичні операції відображені в бухгалтерському обліку, жодна з них не пропущена
4.	Точність	Всі розрахунки сум в документах і регістрах бухгалтерського обліку належним чином розраховані
5.	Класифікація	Всі операції були відображені на відповідних рахунках правильно
6.	Облік	Процеси обліку відповідних операцій завершені і облік відповідає вимогам загальноприйнятих стандартів
7.	Періодизація	Всі операції оформлялися (реєструвалися, документувалися) тоді, коли вони виникли, а також були відображені в бухгалтерському обліку відповідного періоду

Джерело: власні дослідження

На основі наведеної на рис. 3.5 моделі автором запропоновано удосконалити методику внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва продукції рослинництва шляхом визначення завдань і процедур контролю, які застосовуються при виконанні річної програми контролю (рис. 3.6). У свою чергу програма контролю дає можливість оптимізувати витрати виробництва та надати пропозиції по удосконаленню обліку витрат виробництва.

Служба внутрішньогосподарського контролю повинна перевіряти не тільки рівень показників, але й їх достовірність, обґрунтованість списання витрат на виробництво готової продукції. Для організації контролю автором пропонується річна програма здійснення внутрішньогосподарського контролю витрат на виробництво та вихід продукції рослинництва (додаток Е.3.3).

Реалізація на практиці цієї програми дозволить отримати об'єктивні дані про ефективність контролю з боку фахівців і достовірність облікових записів про результати діяльності рослинницьких підрозділів.

Таким чином, запропонована служба внутрішньогосподарського контролю та використання запропонованих анкет допоможе проконтролювати не тільки галузь рослинництва, але й всі інші галузі та центри відповідальності, які є у підприємства.

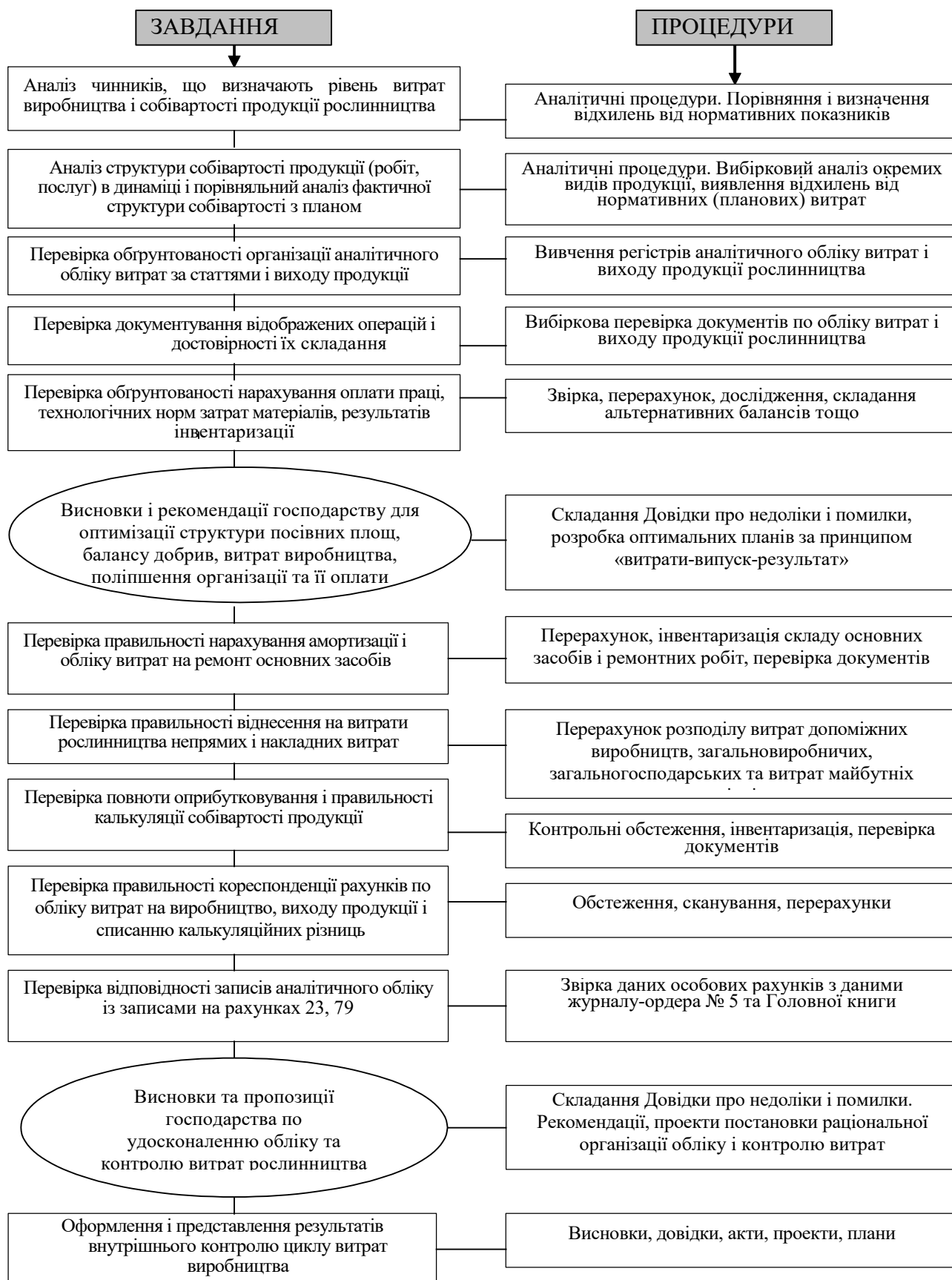


Рис. 3.6. Удосконалена методика внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва продукції рослинництва

Джерело: власні дослідження

Встановлено, що на жодному з досліджених підприємств Хмельницької області немає розробленого та затвердженого графіку документообігу у вигляді переліку робіт щодо створення, перевірки, контролю та обробки документів, які виконуються рослинницькими підрозділами підприємства та окремими виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку та строків виконання. Це призводить до несвоєчасного відображення фінансово-господарських операцій в обліку, погіршення комунікаційних зв'язків між працівниками підприємства та слабку інтеграцію функцій контролю з іншими ланками управління.

Проблеми функціонування системи внутрішньогосподарського контролю ускладнюються через відсутність єдиного методологічного підходу до організації контролю на всіх ділянках виробничого циклу в галузі рослинництва, не розроблено технічно-обґрунтованих нормативів, які б дозволяли відслідковувати процес витрачання певних видів запасів, недостатнє функціональне призначення засобів обчислювальної техніки, перекладання ряду контрольних функцій інших функціональних підрозділів на працівників бухгалтерського апарату на шкоду загальному результату підприємства. Тому потрібно звернути особливу увагу до інформаційного забезпечення внутрішньогосподарського контролю та розробки практичних рекомендацій щодо створення належного документообігу для сільськогосподарських підприємств.

Для кожного документа в бухгалтерському обліку існує свій шлях руху, тобто свій документообіг. Вважаємо, що паперовий оригінал повинний відразу складатися відповідно до формальних вимог підприємства. Спочатку повинно відбуватись оперативне збереження, потім, відповідно до прийнятих процедур, переходити на довгострокове, а не просто переходити з кабінету в кабінет.

Для сільськогосподарських підприємств автором пропонується приклад графіку документообігу операцій з матеріальними цінностями на складі, який передбачає всі етапи проходження документу, його паперові та

електронні форми в умовах автоматизації роботи з відповідною інформацією (додаток Ж.3.3).

Запропонований документообіг приведено для об'єктивного відображення руху матеріалів за операціями на складі, які є невід'ємною складовою виробничого процесу. Даний графік дозволяє визначити граничну межу контролю для оцінки різних аспектів реалізації господарських операцій і стану виробничих ресурсів на складі, визначити контрольовані параметри об'єктів, критичні місця, ризик виникнення помилок, викривлень та інших небажаних наслідків.

В цілому використання графіку документообігу, де визначено життєвий цикл документів відповідальні посадові особи за їх складання і виконання стане початком ефективного формування служби внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах. Розробка і документальне затвердження формальних типових процедур контролю по відношенню до визначених об'єктів стане вагомим кроком в перспективному напрямку.

Підводячи підсумки вивчення загального стану внутрішньогосподарського контролю витрат в сільськогосподарських підприємств Хмельницької області відмітимо, що відбулися істотні зміни у системі контролю. Концентрація виробництва у невеликих підприємствах призвела до погіршення стану контролю за витратами, адже при цьому відмовляються від економічних відділів, погіршується система нормування та бюджетування витрат, а відповідно й вся система контролю.

В такому разі керівнику чи бухгалтеру підприємства необхідна професійна допомога при неординарних ситуаціях, поява яких зумовлена змінами як у зовнішньому середовищі (політика уряду, загальна економічна ситуація в країні), так і внаслідок впливу внутрішніх факторів (специфіки роботи підприємства, компетенції кадрів). Штатні працівники підприємства допомогти у цьому питанні ніяк не можуть, так як вони часто є вузькоспеціалізованими працівниками. Тому, по можливості варто використовувати послуги аудиторів,

тому що це фахівці, які мають високий рівень знань не лише з обліку та аудиту, але й фінансів, економіки, менеджменту, маркетингу, банківської справи.

Отже, цілком очевидно, що в сучасних умовах допомогою стане створення окремої служби внутрішнього аудиту. По-перше, на відміну від внутрішньогосподарського контролю функції внутрішнього аудиту не обмежуються лише оперативним обліком, а поєднують контрольні та аналітичні функції, що дає можливість забезпечити комплексний підхід до контролюючих об'єктів. По-друге, замість окремих локальних завдань така служба вирішує більш глобальні питання, орієнтуючись на цілі та завдання діяльності підприємства, дає загальну характеристику з метою прийняття ефективних управлінських рішень. По-третє, діяльність служби внутрішнього аудиту на підприємстві має додаткову функцію, яка полягає в інформаційному та консультативному забезпеченні адміністрації.

Вважаємо, що при запровадженні на підприємстві внутрішнього аудиту доцільно забезпечити співпрацю з юрисконсультом з питань дотримання законів, положень (стандартів) бухгалтерського обліку, Плану рахунків та Інструкції про його застосування, Інструкції з інвентаризації, Положення про ведення касових операцій тощо.

Зазначимо основні функції внутрішнього аудиту: контроль за правильністю оформлення, приймання і відпуску матеріальних цінностей, оприбуткування, видачі й перерахування грошових коштів, створення і витрачання власного капіталу, контроль за дотриманням правил штатно-фінансової дисципліни, правильним створенням і розподілом прибутків.

Перелік контрольних функцій внутрішнього аудиту слід оформляти відповідним наказом керівника підприємства. У ньому необхідно також передбачити своєчасне й кваліфіковане проведення перевірки з метою прогнозування господарських ситуацій, які призводять до порушення нормативних актів, що дасть можливість своєчасно запровадити відповідні заходи для попередження правопорушень.

Структура внутрішнього аудиту підприємства включає три елементи: умови проведення аудиту, систему бухгалтерського обліку і процедури аудиту. Кожний елемент розуміють як наявність правил, методики і документації, розроблених для захисту своїх коштів, отримання надійної інформації з фінансів, підвищення ефективності роботи і дотримання відповідних вимог. У поєднанні всі перераховані елементи структури внутрішнього аудиту забезпечують підприємству зниження небажаного ризику ділової і фінансової діяльності, а також ризик помилок в обліку.

Подальший розвиток внутрішнього аудиту, його впровадження на сільськогосподарських підприємствах дозволить керівництву підприємства або окремим менеджерам прийняти ефективні управлінські рішення щодо будь-якого сегмента діяльності. З аналізу проведених досліджень і перевірок фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств з'ясовано, що однією з основних причин відсутності своєчасного контролю за стратегічними об'єктами є відсутність служби внутрішньогосподарського контролю.

Разом з тим у наукових дослідженнях, пов'язаних із проблемами існування служби внутрішньогосподарського контролю, основний акцент зроблено на розробці методики здійснення наступного контролю – внутрішнього аудиту. Внутрішньогосподарський контроль тільки констатує здійснені факти без їх належного детального аналізу, без з'ясування причин їх відхилень, перекручень тощо. Таким чином, одним із шляхів вдосконалення системи внутрішньогосподарського контролю є організація внутрішнього аудиту на сільськогосподарських підприємствах та подальший його розвиток.

Прийняття відповідних управлінських рішень щодо створення та подальшого розвитку внутрішнього аудиту дозволить підвищити якість управління всіма сегментами діяльності підприємства, упереджувати несанкціоновані дії менеджерів та нераціональне використання ресурсів, що є одним із невід'ємних методів сучасного стратегічного менеджменту.

Встановлено, що останнім часом сільськогосподарські підприємства не застосовують внутрішньогосподарський розрахунок і це стало однією з причин зниження рівня виробничих показників, зокрема прибутковості, нестачі грошових коштів для здійснення виробничої та фінансової діяльності тощо.

Особливо помітно це стало після реорганізації сільськогосподарських підприємств. В цих умовах багато керівників основну увагу стали звертати на отримання дотацій з державного бюджету, так як поповнення своїх обігових коштів за рахунок кредитів у банках стало не вигідним для аграрної сфери економіки через високий рівень відсотків та низький рівень рентабельності виробництва.

Вважаємо, що головним джерелом надходження коштів сільськогосподарських підприємств повинні стати результати власної господарської діяльності. Саме тому виникає гостра необхідність внесення змін у нинішню систему керівництва роботою підприємств; зробити основну ставку на покращення результатів господарської та фінансової діяльності шляхом збільшення доходів від реалізації продукції власного виробництва; зниження собівартості та підвищення оплати працівникам підприємства. Як показує досвід роботи передових сільськогосподарських підприємств, вирішення цього питання можливо за рахунок збільшення виробництва продукції, правильної організації збуту за реальними цінами, раціонального використання наявних засобів виробництва, обігових коштів, фінансових ресурсів та інше.

У вирішенні цих завдань важливим заходом може стати впровадження у сільськогосподарських підприємствах внутрішньогосподарського розрахунку. Простота його використання полягає в тому, що не вимагається додаткових витрат підприємства, але виникають складності щодо підвищення кваліфікації спеціалістів і керівників підрозділів та зацікавленні рядових виконавців у досягненні запланованих показників.

Основу внутрішньогосподарського розрахунку складає бюджетування виробничої діяльності госпрозрахункових підрозділів. Від того, наскільки грамотно і обґрунтовано буде складено виробниче завдання підрозділу з

виробництва продукції і правильно розраховано ліміти витрат, залежить кінцевий річний результат роботи цілого колективу.

Досвід роботи сільськогосподарських підприємств Хмельницької області показує, що найбільший ефект від впровадження внутрішньогосподарського розрахунку отримують там, де організовано чіткий облік і постійний контроль не в кінці року, а систематично протягом року при запровадженні програми з виходу продукції і дотримання режиму економії витрат.

Як правило, всі підрозділи сільськогосподарських підприємств можуть переводитись на внутрішньогосподарський розрахунок, включаючи і рослинницькі бригади. Такий перехід особливо за ринкових умов вимагає систематичного контролю за виконанням програми по виробництву продукції, виробничих витрат і результатів діяльності підрозділів підприємства. Економічні взаємовідносини всередині підприємства формуються на основі суворого обліку, контролю витрат та виходу продукції.

Одним з важливих елементів внутрішньогосподарського розрахунку є система матеріального стимулювання членів колективу. Від правильного вирішення питання про матеріальне стимулювання залежить дієвість внутрішньогосподарського розрахунку. Такий розрахунок не буде давати необхідного результату, якщо керівники, прийнявши рішення про матеріальне заохочення протягом року, не застосовують його на практиці, посилаючись на неточність в обліку, форс-мажорні обставини, відсутність коштів та інші причини.

Система матеріального заохочення в сучасних умовах повинна сприяти особистій матеріальній зацікавленості працівників підприємства, але при цьому потрібно створювати можливість матеріальної зацікавленості всього колективу в покращенні економічних показників роботи.

Колективна (бригадна) відповідальність може виникнути, якщо між колективом рослинницької бригади та керівництвом підприємства за погодженням з профспілкою підприємства укладено договір про бригадну відповідальність. Цей договір складається, якщо керівництво підприємства

створило працівникам умови, необхідні для нормальної роботи і забезпечення повного збереження переданих їм цінностей. При цьому роботи виконуються працівниками разом і неможливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника та укласти індивідуальний договір про повну матеріальну відповідальність.

Серед переліку посад і робіт, що займають і виконують працівники, з якими підприємство може укласти договори про повну матеріальну відповідальність, визначаються роботи, що стосуються сільськогосподарського виробництва, зокрема роботи, пов'язані із виробництвом рослинницької продукції та її переробкою.

На нашу думку, такий порядок відповідальності може стосуватися колективної відповідальності, яка виникає в підрозділі, що переведений на внутрішньогосподарський розрахунок. Така відмінність може спостерігатися щодо строків погашення зобов'язань при відшкодуванні витрат. Госпрозрахункові бригади мають компенсувати втрати при підведенні підсумків діяльності наприкінці звітного періоду, а у всіх інших випадках – згідно з розпорядженням власника або керівництва підприємства, яке має бути зроблене не пізніше 2 тижнів з дня виявлення заподіяної працівником (працівниками) шкоди, про що він (вони) мають бути ознайомлений протягом 7 днів.

Утримання вартості заподіяної шкоди може здійснюватися при кожній виплаті заробітку. Згідно із ст. 26 Закону про оплату праці загальний розмір утримань не повинен перевищувати 20 % кожної видачі заробітної плати. В окремих випадках цей розмір може бути підвищено до 50 %. Якщо відповідальна особа не згодна з порядком вирахування та розміром відшкодування, вона має подати скаргу до суду. У всіх інших випадках, включаючи й ті з них, коли розмір відшкодування перевищує середньомісячний заробіток, справу до суду передає власник або керівництво підприємства. До позову додаються бухгалтерські документи.

Отже, сума, яка буде виділятися для стимулювання працівників при впровадженні госпрозрахункових підрозділів повинна визначатись самим

підприємством в межах 10-25 % від суми основного фонду оплати праці. Сума винагороди повинна розраховуватись за кожним виробничим підрозділом. На кінець року сума матеріального стимулювання може збільшуватись або зменшуватись в залежності від рівня виконання плану виробництва продукції і суми економії (перевитрат). Потім між членами колективу відповідна сума повинна розподілятися пропорційно сумі нарахованої оплати праці або додатково враховувати коефіцієнт трудової участі (КТУ). Вважаємо, що потрібно окремо розраховувати суму матеріального стимулювання керівників виробничих підрозділів, а надбавку до основної заробітної плати пропонуємо визначати в такому порядку:

- при виконанні планового завдання з виробництва продукції;
- додатково за кожний відсоток перевиконання плану виробництва продукції;
- додатково при наявності економії виробничих витрат.

Сума винагороди, яка належить колективу виробничого підрозділу може розподілятися між ними пропорційно сумі основної оплати праці, нарахованої протягом року. До речі, в Положенні про організацію внутрішньогосподарського контролю варто зазначити, що працівникам, які не виконали мінімуму виходів на роботу і на це не було поважних причин, винагорода не видається.

Важливо, щоб будь-яке підвищення оплати праці, матеріальне та моральне стимулювання було економічно обґрунтованим. Це можливо лише в тому випадку, якщо додаткові затрати на оплату праці відшкодовуються додатковим виходом продукції, отриманої за рахунок росту продуктивності праці, і не лише відшкодовуються, а значно перевищують їх, створюючи додаткові накопичення підприємству.

Одночасно з розглядом системи матеріального стимулювання колективу рослинницьких бригад доцільно розглянути ті системи матеріального стимулювання, які було виявлено при дослідженні в сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області.

Так, в СТОВ ВФ «Мрія», ТОВ «Козацька долина-2006» Кам'янець-Подільського району розподіл заробітної плати в бригадах проводиться за тарифними ставками, фактично відпрацьованим часом, а також коефіцієнтом трудової участі (КТУ).

КТУ представляє собою узагальнюючу кількісну оцінку реального вкладу кожного працівника рослинницької бригади в результаті її колективної праці в залежності від індивідуальної продуктивності та якості праці. При визначенні КТУ кожного члена бригади приймається вихідна величина, яка рівна одиниці, а фактична – встановлюється радою бригади, яка може бути більшою або меншою – в залежності від індивідуального вкладу працівника в загальні результати (додаток 3.3.3).

В процесі дослідження було виявлено, що форми і системи оплати праці, норми продуктивності, тарифні розряди, розцінки, умови запровадження та розміри надбавок, доплат, премій, винагород в сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області встановлюють самостійно з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством та Галузевою угодою, пов'язуючи оплату праці з кінцевими результатами роботи кожного працівника.

Основними критеріями стимулювання праці сільськогосподарських працівників на збиранні врожаю зернових культур є показники своєчасного і якісного збирання, рівень урожайності, валового збору, виконання сезонної норми та ін.

У додатку И.3.3 пропонується приклад розрахунку принципів нарахування та розмірів оплати праці на збиранні зернових культур місячної мінімальної заробітної плати – 310 грн. та передбаченого до впровадження в сільськогосподарських підприємствах області з 1 липня 2020 р. мінімального гарантованого розміру тарифної ставки робітника першого розряду за повністю виконану норму праці – 372 грн.

В досліджуваних підприємствах базою для розрахунку є мінімальні розміри погодинних тарифних ставок та коефіцієнти міжрозрядних співвідношень, що визначені Галузевою угодою. Крім того, норми праці на

збирання зернових культур визначені за семигодинною зміною (для розрахунку розцінок визначається тарифна ставка). Наприклад, робота на прямому комбайнуванні зернових, скошуванні у валки, підбиранні й обмолочуванні валків комбайнами тарифікується VI-м розрядом тарифної ставки тракториста-машиніста за виконану нормо-зміну, яка складає: 5,18 грн. x 7 год. = 36,26 грн.; скошуванні у валки зернових, зернобобових, олійних та інших культур жнивваркою з шириною захвату до 6 м – V-м розрядом тарифної ставки тракториста-машиніста 4,46 грн. x 7 год. = 31,22 грн., понад 6 м – VI розрядом відповідно 36,26 грн.

Оплата праці трактористів-машиністів, зайнятих на відвезенні зерна від комбайна рекомендується проводити в розмірі 80 % від середньої оплати комбайнерів, яких обслуговують зазначені працівники.

Ефективність роботи на збиранні зернових культур значною мірою залежить від додаткового матеріального стимулювання. Досліджено, що крім зазначеної оплати в ТОВ «Козацька долина-2006» Кам'янець-Подільського району господарюючий суб'єкт відповідно до умов колективного договору встановлює ще й інші види додаткової оплати. Ефективним видом матеріального стимулювання є встановлення додаткової оплати за перевиконання змінних норм продуктивності або сезонних завдань, а роботу, яка виконується якісно та у визначенні строки оплачують понад встановлену норму та за подвійними розцінками.

Незалежно від режиму роботи повинен бути організований Табель обліку трудового вкладу працівників кожної спеціальності на підприємстві, де вказуються такі показники: відпрацьований час кожним працівником, коефіцієнти використання робочого часу, якості, складності робіт, відношення до праці, КТУ.

Для покращення роботи МТП та стимулювання працівників в додатку К.3.3 автором запропоновано приклад Табелю обліку трудового вкладу механізаторів. Мета Табелю трудового вкладу – підсилити контроль за діями працівників підприємства.

На основі протоколу рішення ради бригади про присвоєння КТУ і наряду на оплату праці розподіляють відрядний заробіток і всі види колективних премій. Однак найбільший ефект буде досягатися при використанні узагальнюючих показників діяльності підрозділів. Ними може бути величина госпрозрахункового доходу (для госпрозрахункових центрів відповідальності) або величина прибутку (для центрів витрат).

На нашу думку, після визначення ефективних методів стимулювання працівників та запровадження на підприємстві служби внутрішньогосподарського контролю з елементами аудиту у практичну діяльність рослинницьких бригад доцільно застосовувати досвід роботи на засадах госпрозрахунку, що вимагає перегляду послідовного визначення підсумків діяльності в кінці року. Для цього необхідно визначитися з основними положеннями контролю результатів виконання завдань, тобто рівня виконання наступних показників:

- економію (перевитрати) за окремими статтями (постійними, умовно-змінними та змінними);
- виконання завдання з доходу (прибутку) підрозділу.

Вважаємо, що результати діяльності рослинницького підрозділу можуть здійснюватися шляхом наступних розрахунків:

а) сума постійних витрат – порівняння суми фактичних та загальних витрат, що передбачені бюджетом підрозділу;

б) умовно-змінних витрат – порівняння фактичної суми цих витрат з нормативними витратами на фактичну площу, тобто на виконання роботи під урожай поточного, наступного року та на роботи щодо покращення ґрунтів;

в) змінні витрати – порівняння фактичної суми з передбаченою бюджетом у перерахунку на фактично одержану у звітному році продукцію, витрати на виконання робіт у минулому році під урожай поточного року приймаються на рівні фактичних витрат.

Рівень виконання завдання щодо виходу продукції може визначатись порівнянням вартості основної та побічної продукції за цінами, що буде

передбачено госпрозрахунковим завданням. При можливості отримання достовірної інформації про рівень якості виробленої продукції необхідно приймати цей показник при оцінці виконання завдання по госпрозрахунковому доходу бригади.

У рослинницьких підрозділах, які працюють на засадах центрів прибутку, фактична сума виручки від продажу продукції може порівнюватись із вартістю фактично реалізованої продукції за цінами, передбаченими у госпрозрахунковому завданні. Подібна схема визначення підсумків діяльності підрозділів дозволяє визначити рівень виконання завдання бригадою та розмір матеріального стимулювання за підсумками року.

Так, В.Б. Моссаковський звернув серйозну увагу на черговість виконання робіт по визначенню підсумків діяльності підрозділів в кінці року. Він доводить [83, с. 287], що визначення підсумків діяльності підрозділів це лише частина функцій, яку має виконувати бухгалтерія.

З метою попередження впливу інших підрозділів на результати роботи рослинницьких підрозділів, вважаємо, що підведення підсумків має здійснюватися до моменту коректування фактичної собівартості та формування даних для заповнення всіх форм звітності.

При визначенні підсумків роботи госпрозрахункових підрозділів фактична кількість продукції, виконаних робіт, послуг може виявитись більшою або меншою. У зв'язку з цим при порівнянні фактичних витрат з плановими необхідно забезпечити їх співставлення, а для цього необхідно визначити величину витрат на фактичну кількість виробленої продукції або фактичний обсяг виконаних робіт і послуг за плановими нормативами. В розрахунок включаються всі види продукції, робіт і послуг, які вироблялися у звітному році.

Витрати на виконання робіт під урожай наступного року, робіт щодо збереження якості ґрунтів, протиерозійних заходів та дотримання екологічної безпеки визначаються порівнянням фактичної суми витрат із плановими витратами на фактичну кількість виконаних робіт. У центрах прибутку фактично

вироблена продукція оцінюється за цінами реалізації, а до складу витрат мають включатися всі витрати на збут продукції підрозділу.

Вищенаведені пропозиції спрямовані на покращення роботи бухгалтерського апарату щодо обліку витрат в рослинницьких підрозділах та будуть сприяти ефективному запровадженню внутрішньогосподарського контролю та застосуванню прогресивних методів стимулювання роботи працівників.

ВИСНОВКИ

Результатом проведеного дослідження в монографії є теоретичне узагальнення та розробка практичних рекомендацій з обліку і контролю витрат в рослинництві. Отримані результати дають змогу зробити наступні висновки:

1. Системне вивчення класичних підходів до визначення та класифікації витрат і дослідження об'єкту з позиції задоволення інформаційних потреб управління дає можливість для обґрунтування власної наукової позиції щодо класифікації витрат виробництва для цілей обліку та організації системи контролю. Узагальнена автором класифікація враховує галузеву специфіку виробництва продукції рослинництва та виокремлює 11 класифікаційних рівнів, використання яких найбільш доцільне для цілей бухгалтерського обліку та інформаційного забезпечення управління процесом формування собівартості.

2. Вивчення світового досвіду ведення управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах дозволило відмітити необґрунтоване заниження ролі соціально-екологічної складової їхньої діяльності. Тому поряд з традиційними функціями управлінського обліку (бюджетна, інформаційна,

контрольна, аналітична та стимулююча) виділено ще дві специфічні функції (соціальна і екологічна), які відіграють ключову роль саме в аграрному секторі економіки. Ці функції полягають в інформаційному забезпеченні стабільності соціально-культурного розвитку через справедливий розподіл благ та забезпеченні самовідновлення біологічних природних систем.

3. Враховуючи фізіократичну основу економіки галузі рослинництва, де діяльність неможлива без використання сонця, води, землі та інших природних факторів, визначено концептуальні чинники формування методології управлінського обліку. Такі чинники узагальнені за чотирма категоріями (технологічні, організаційні, економічні та обліково-аналітичні) з метою удосконалення бюджетування, обліку та контролю витрат.

4. Інформація про витрати формується у первинних документах, проходить етап складання зведених регістрів обліку, відображення господарських операцій на рахунках обліку, перевірки виконання планів та правильності ведення обліку, встановлення причин відхилень і складання бюджетів на наступний звітний період. Узагальнено схему руху інформації про витрати, на основі чого обґрунтована позиція, що центрами відповідальності, які формують інформацію про витрати, є не тільки виробничі підрозділи і відділи збуту продукції рослинництва, але й обліково-фінансові служби підприємства. Встановлено, що суб'єктами впливу на побудову обліку і контролю витрат є керівники і працівники обліково-фінансових служб, кожен з яких у межах своєї компетентності несе відповідальність за достовірність і своєчасність інформації про витрати в рослинництві.

5. Оцінка сучасної практики обліку витрат у рослинництві виявила низку проблемних питань ведення первинного обліку, оцінки біологічних активів у відповідності до П(С)БО 30 «Біологічні активи» та порівнянності показників собівартості продукції у формах статистичної та фінансової звітності. Більшість бухгалтерів досліджених сільськогосподарських підприємств в повсякденній роботі не використовують нові форми первинних і зведених документів з виробництва продукції рослинництва, що прямо вказує на необхідність

перегляду їхнього складу та форм з наступним затвердженням галузевим Міністерством. Практика застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи» вказує на небажання бухгалтерів сільськогосподарських підприємств вести облік біологічних активів за справедливою через нестабільність цін на виробничі ресурси. Швидкий розвиток податкового обліку став причиною порушення ув'язок показників різних видів звітності між собою, що призводить до заниження собівартості продукції рослинництва у статистичній звітності порівняно з даними фінансових звітів.

6. Розроблена за радянських часів методологія й методика чекової форми обліку та контролю адаптується до ринкових умов господарювання. У роботі обґрунтовано авторську позицію про те, що найефективнішою системою внутрішньогосподарського контролю витрат є інтеграція чекової форми контролю з попроцесним методом обліку витрат і калькуляції продукції рослинництва. В умовах цієї системи керівники підрозділів самостійно здійснюють планування та контроль витрат, процедури контролю відзначаються оперативністю реагування на відхилення витрат від нормативних показників, з'являються можливості для застосування заходів матеріального стимулювання.

7. Важливість бюджетування як невід'ємного напрямку реалізації завдань обліку і контролю вимагає удосконалення процедури формування бюджетних показників витрат галузі рослинництва. Запропоновано удосконалити порядок формування бюджетних витрат шляхом доведення планових завдань рослинницьким підрозділам на підставі технологічних карт та класифікації витрат за обсягом виробництва по кожній культурі з деталізацією даних по роботах та періодах, а по роботах під урожай наступного року – за видами робіт.

8. Діючі підходи до обчислення фактичних витрат рослинницьких підрозділів не забезпечують достатню аналітичність інформації для визначення собівартості продукції рослинництва. У зв'язку з цим наведено пропозиції щодо ефективної інтеграції систем обліку та контролю витрат в рослинницьких підрозділах. Пропозиції полягають в усуненні дублювання функцій обліку і контролю та спрямовані на оперативне обчислення відхилень фактичних даних

про витрати від бюджетних даних, на щомісячне застосування заходів матеріального стимулювання працівників кожного з підрозділів, на достовірне відображення повної собівартості продукції у звітності.

9. Рослинницькі підрозділи не тільки виробляють продукцію, але й здійснюють підготовку її до реалізації. Враховуючи цей факт, до застосування в сільськогосподарських підприємствах пропонується окремий рахунок 77 «Реалізація». На дебеті цього рахунку має відображатись вартість реалізованої продукції та витрати на її реалізацію, а по кредиту формується виручка від реалізації. Така побудова обліку витрат пропонується для обчислення результатів діяльності центрів прибутку рослинництва. При цьому прямі витрати на збут повинні відразу відноситися на рахунок 77, а непрямі – обліковуватися на рахунку 93 «Витрати на збут». Наприкінці звітного періоду непрямі витрати на збут підлягають розподілу пропорційно до встановленої бази розподілу.

10. Існуюча практика складання і оброки внутрішньогосподарської звітності вказує на відсутність оперативного контролю за розрахунком витрат в рослинницьких підрозділах. Для посилення контрольної функції управління пропонується форма внутрішньогосподарської звітності для щомісячного відображення витрат та фіксації їх відхилень від встановлених бюджетних показників. У відомості виробничі витрати контролюються у розрізі їх статей та відхилень від нормативів із зазначенням осіб, винних у економії чи перевитратах.

11. Об'єктами обліку і контролю витрат на сільськогосподарських підприємствах виступають культури (рідше групи культур). За діючими нормативними підходами витрати групуються за встановленою номенклатурою статей, яка є громіздкою і ускладнює процес калькулювання собівартості продукції рослинництва. У роботі удосконалено номенклатуру статей витрат в рослинництві для організації їх обліку і контролю шляхом доповнення статтями «Роботи і послуги», «Витрати на ремонт основних засобів» і «Брак у рослинництві». Наведена номенклатура дає можливість достовірного розподілу витрат з експлуатації різних за марками і призначенням машин на об'єкти обліку в рослинництві, дозволяє покращити контроль за непродуктивними втратами і

тим самим підвищити відповідальність працівників за дотримання технології виробництва продукції рослинництва.

12. Трактори, комбайни та інші самохідні машини виконують роботи не тільки на підприємстві, але й на сторону, тобто для інших підприємств, своїх працівників і населення на селі. Тому витрати на утримання і експлуатацію цих транспортних засобів не доцільно обраховувати у складі загальновиробничих витрат на рахунку 91. Облік витрат на утримання та експлуатацію машин, тракторів та комбайнів запропоновано вести на окремому субрахунку «Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання» рахунку 23 «Виробництво». Окремого виділення в обліку потребує також допущений у виробництві брак, оскільки він підвищує собівартість продукції. Пропонується застосовувати субрахунок «Брак у рослинництві» рахунку 24 «Брак у виробництві», на дебеті якого відображаються витрати, а по кредиту – відшкодування, які надійшли від винних осіб (відповідальної особи, органів страхування тощо).

13. Погіршення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах пов'язане з тим, що бюджетні показники не доводяться до рослинницьких підрозділів, а відтак відсутній і оперативний облік та контроль за результатами їхньої діяльності, що ускладнює процес прийняття управлінських рішень. З метою формування ефективної системи бюджетування, обліку і контролю за формуванням витрат розроблена організаційна модель побудови бюджетів та організації обліку і контролю витрат в галузі рослинництва. Запропонована модель базується на концептуальних чинниках специфіки формування методології управлінського обліку в рослинництві та визначає специфіку побудови обліку (облік специфічних витрат, наявність альтернатив виду і форми організації обліку витрат, значна частка статей прямих витрат, аналітичність обліку витрат) і контролю витрат (перевірка класифікації витрат, перегляд застосовуваних прийомів обліку, контроль за дотриманням норм витрат, аналіз витрат у звітності). Впровадження запропонованої моделі дозволить здійснювати координацію роботи підрозділів у галузі рослинництва та надасть можливість коригування економічних показників.

14. На основі запропонованої моделі побудови бюджетів та організації обліку і контролю витрат в галузі рослинництва надано пропозиції щодо удосконалення методики внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва продукції рослинництва шляхом визначення завдань і процедур контролю. Визначені завдання і процедури контролю рекомендовані для застосування при виконанні річної програми контролю і спрямовані на оптимізацію витрат виробництва і надання пропозицій по покращенню обліку витрат виробництва. Для оцінки ефективності удосконаленої методики внутрішньогосподарського контролю керівному органу пропонується застосування анкет, які дозволяють зробити висновок про недосконалість окремих елементів системи внутрішньогосподарського контролю та усунення цих недоліків.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Амбросов В. Я. Наукові положення удосконалення економічного і господарського механізмів розвитку сільського господарства В. Я. Амбросов, Т. Г. Маренич. Економіка АПК. 2017. № 10. С. 14-18.
2. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств: Підручник. 2-ге вид., доп. і перероб. В. Г. Андрійчук. К. : КНЕУ, 2016. 800 с.
3. Андрійчук В. Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз. В. Г. Андрійчук, К.: КНЕУ, 2016. 292 с.
4. Башнянин Г. І. Мікроекономічні ринкові системи: метрологічні проблеми аналізу ефективності функціонування. Г. І. Башнянин, І. М. Копич, І. О. Чупик. Львів : ЛКА, 2015. 182 с.
5. Белова І.М. Проблеми управлінського обліку в рослинництві у світлі вимог НСФЗ, П (С) БОЗО «Біологічні активи» та галузевого управління. І.М. Белова «Бізнес-інформ». Харків. № 3. 2015. С. 184-191.
6. Белова І.М. Сутність управлінського обліку та його місце в системі управління підприємством. І.М. Белова, Інноваційна економіка. 2018. №1 (27). С. 169-172.
7. Білуха М. Бухгалтерська наука України в ХХ столітті. М. Білуха, Бухгалтерський облік і аудит. 2019. № 2. С. 15-18.
8. Будько О.В. Оцінка фінансових результатів діяльності в звітності підприємства. Будько О.В. Житомир: ЖІТІ, 2009. 271 с.
9. Білоусова І.О Проблеми розвитку українського обліку в Україні. І.О. Білоусова, Бухгалтерський обл. і аудит. 2018, № 2. С. 16-18.
10. Белоусова І.О. Управленческий учёт в системе бухгалтерского учёта. І.О. Белоусова. Развитие науки про бухгалтерський облік: Збірник тез та текстів виступів на науковій міжнародній конференції. Житомир: ЖІТІ, 2017. С. 49-51.
11. Белова І.М. Теоретико-методологічні розробки з управлінського обліку в галузі рослинництва. І.М. Белова, Сталий розвиток економіки. 2015. № 2 (27). С. 246-252.

12. Бігуняк А. В. Досвід країн світу у створенні та функціонуванні ефективних каналів збуту. А. В. Бігуняк, Економіка АПК. 2017. № 12. С. 147-152.
13. Богатирьов І. О. Ефективність розвитку підприємства. І. О. Богатирьов, Формування ринкових відносин в Україні. 2016. № 8. С. 79-84.
14. Бруханський Р.Ф. Формування системи професійної підготовки бухгалтера-аналітика. Р.Ф. Бруханський, П.Р. Пуцентейло, Інноваційна економіка. 2016. № 5-6 (63). С. 189-198.
15. Бруханський, Р. Ф. Аналіз вимог системи стратегічного менеджменту до побудови стратегічно-орієнтованої системи бухгалтерського обліку. Р. Ф. Бруханський, Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки. 2015. № 1 (67). С. 163-169.
16. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан, Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 444 с.
17. Бруханський, Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія. Р. Ф. Бруханський. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 384 с.
18. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. 2-ге вид., перероб. і допов. М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко та ін.; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. К. : Вища освіта, 2012. 800 с.: іл. Воронко, О. С. Економічний аналіз : навч. посіб. Львів : Новий Світ, 2000, 2017. 280 с.
19. Буценко І.М. Ефективність втрат у сільськогосподарських підприємствах Криму : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.06.04. «Облік, аналіз і контроль». І.М. Буценко, Миколаїв, 2002. 130 с.
20. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. и др. Довідник 400 типових кореспонденцій рахунків бухгалтерського обліку для господарських операцій. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. , Житомир: ЖІТІ, 2019. 271 с.
21. Вацків П.Г., Бойко В.М. Бізнес: Словник-довідник, Вацків П.Г., Бойко В.М. К.: Україна, 1995. 268 с.
22. Велш Глен А., Шорт Даніел Г. Основи фінансового обліку, Велш Глен А., Шорт Даніел Г. (пер. з англ.). К.: Основи, 1997. 285 с.

23. Жук В.М. Облік біологічних активів: як підготуватися до його запровадження. Облік і фінанси АПК. 2016. № 12. С. 115-117.
24. Голов С.Ф. Проблеми і перспективи реформування бухгалтерського обліку в Україні. С.Ф. Голов, Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 11. С. 9-12.
25. Гнилицька Л. Апробація нової журнальної форми бухгалтерського обліку. Л. Гнилицька, Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 3. С. 10-12.
26. Гюнтер Фандель. Теорія виробництва і витрат, Гюнтер Фандель. К. «Диво світ», 2015. 520 с.
27. Дем'яненко С.І. Менеджмент виробничих витрат у сільському господарстві. Дем'яненко С.І. К.: «Україна», 1998. 384 с.
28. Жук В.М. Найближчі перспективи наукових досліджень з обліку та аудиту сільськогосподарських підприємств. Жук В.М. К.: «Україна», 2011. 273 с.
29. Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». *Електронний ресурс*. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
30. Господарський кодекс України: офіц. текст: Прийнятий Верховною Радою України 16 січня 2003 року. К. : Концерн Видавничий дім Ін Юрс, 2003. 204 с.
31. Грабовецький Б.Є. Економічний аналіз: Навчальний посібник. Б.Є. Грабовецький. К.: ЦУЛ, 2012. 256 с.
32. Грищенко О. Ю. Ефективність галузевих і регіональних сільськогосподарських виробництв. О. Ю. Грищенко, Економіка АПК. 2013. № 6. С. 80-84.
33. Гуменюк М. М. Основні фактори економічної ефективності сільськогосподарських підприємств регіону. М. М. Гуменюк, Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. 2017. Вип.1(6), Т.2. С. 119-125.
34. Гуменюк М.М. Удосконалення організаційно-економічного механізму забезпечення ефективності сільськогосподарських підприємств. М. М. Гуменюк, Електронне наукове фахове видання. Ефективна економіка. 2013. № 12. Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua>.

35. Дідоренко Т.В. «Логічна структура системи бухгалтерського обліку»
Ефективна економіка. Електронне наукове фахове видання. 10/2018:
Дніпропетровськ :<http://www.economy.nayka.com.ua/>
36. Дідоренко Т.В. Вектор розвитку активно-адаптивної системи
бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі. Т.В. Дідоренко, Наук.
вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»,
Випуск 10, Ч.2, Херсон, 2015. С.174-177.
37. Дієсперов В. С. Ефективність виробництва у сільськогосподарському
підприємстві: монографія. В. С. Дієсперов, К. : ННЦ ІАЕ, 2018. 340 с.
38. Економіка підприємства : навч. посіб. П. П. Руснак, В. Г. Андрійчук, А. А.
Ільєнко та ін.; за ред. П. П. Руснака. Біла Церква, 2016. 256 с.
39. Економіка підприємства: підручник за заг. ред. Л. Г. Мельника. Суми: ВТД
Університетська книга, 2015. 648 с.
40. Економіка сільського господарства: навч. посібник Збарський В. К.,
Мацибора В. І., Чалий А. А. та ін.; за ред. В. К. Збарського і В. І. Мацибори. К.
: Каравела, 2017. 280 с.
41. Єрмаков О. Ю. Методологія дослідження організаційних форм виробництва
Економіка АПК. 2010. № 1. С. 31-37.
42. Завитій О.П. Організація і методика економічного аналізу ефективності
діяльності аграрних підприємств. О.П. Завитій. Сталій розвиток економіки.
2015. № 2, С. 198-207.
43. Здоровик В. К. Формування господарського механізму регулювання
аграрних відносин. В. К. Здоровик, А. О. Линдюк. Економіка АПК. 2014. № 2.
С. 42-46.
44. Кісіль М. І. Критерій і показники економічної ефективності бізнесу. М. І.
Кісіль, Економіка АПК. 2017. № 8. С. 59-62.
45. Курган В. П. Економіка аграрних підприємств: навч.-метод. посіб. В. П.
Курган, Суми : ВТД Університетська книга, 2018. 270 с.

46. Кулинич М.Б., Фреюк В.В. Взаємозв'язок методів калькулювання і методів обліку витрат вітчизняній і міжнародній обліковій практиці. М.Б. Кулинич, В.В. Фреюк, АГРОСВІТ. 2016. № 7. С. 63-68.
47. Мацибора В. І. Економіка підприємства: навч. посіб. В. І. Мацибора, В. К. Збарський, Т. В. Мацибора. К. : Каравела, 2015. 344 с.
48. Месель-Веселяк В. Я. Економічні передумови забезпечення розширеного відтворення сільськогосподарського виробництва в Україні. В. Я. Месель-Веселяк, Економіка АПК. 2017. № 3. С. 9-16.
49. Месель-Веселяк В. Я. Удосконалення методів оцінки економічної ефективності виробництва в сільськогосподарських підприємствах. В. Я. Месель-Веселяк, О. Ю. Грищенко. Науковий вісник ЛНАУ : економічні науки № 16, т. 1. Луганськ : Книжковий світ, ЛНАУ, 2011. С. 63-70.
50. Методичні рекомендації з удосконалення організаційно-економічного механізму функціонування інфраструктури аграрного ринку. Саблук П. Т., Шпикуляк О. Г., Воскобійник Ю. П., Копитець Н. Г. та ін. К. : ННЦ ІАЕ, 2019. 44 с.
51. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (наказ Міністерства аграрної політики України № 132 від 18.05.2001 р.). Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
52. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства (наказ Держбуду України № 47 від 06.03.2002 р.). Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
53. Методичні рекомендації з формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у кіновиробництві (наказ Міністерства культури і туризму України № 1238/0/16-07 від 10.10.2007 р.). Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
54. Методичні рекомендації з формування складу витрат і собівартості видавничої та поліграфічної продукції (наказ Державного комітету

- телебачення і радіомовлення України № 87 від 29.04.2013 р.). Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
55. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування у торговельній діяльності (наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України № 145 від 22.05.2002 р.). Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
56. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт (наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України № 573 від 31.12.2010 р.). Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
57. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті (наказ Міністерства транспорту України № 65 від 05.02.2001 р.). Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
58. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості (наказ Міністерства промислової політики України № 373 від 09.07.2007 р.). Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
59. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах, що належать до сфери управління Державного агентства лісових ресурсів України (наказ Державного агентства лісових ресурсів України № 124 від 14.05.2013 р.). Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
60. Методичні рекомендації з формування собівартості проектно-вишукувальних робіт з урахуванням вимог П(С)БО (наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України № 64 від 29.03.2002 р.). Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
61. Методичні рекомендації щодо визначення повної собівартості послуг міського електротранспорту (наказ Міністерства з питань житлово-комунального господарства України № 72 від 25.03.2008 р.). Електронний ресурс. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.

62. Мішеніна, Н.В. Економічний аналіз: навч. посіб. Н. В. Мішеніна, Г. А. Мішеніна, І. Є. Ярова; Сум. держ. ун-т. Суми : СДУ, 2017. 305 с.
63. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні. Моссаковський В.Б. Київ «Інтерпрес ЛТД», 2018. 326 с.
64. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія. Нападовська Л.В. Дніпропетровськ: «Наука і освіта», 2018. 163 с.
65. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах Огійчук М.Ф. К.: Аграрна освіта, 2014. 284 с.
66. Огійчук М.Ф. Плаксієнко В.Я та ін. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах. Огійчук М.Ф. Плаксієнко В.Я та ін. К.:Вища освіта, 2018. 800 с.
67. Олійник С.О. Вимоги до обліку витрат і випуску продукції в процесі управління виробництвом. Олійник С.О. Науковий вісник НАУ. 1999. № 15. С. 53-55.
68. Павленко А.Ф., Чумаченко М.Г. Трансформація курсу “Економічний аналіз діяльності підприємств». Павленко А.Ф., Чумаченко М.Г. К., 2011. 173 с.
69. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монографія. Р.Ф. Бруханський, М.К. Пархомець, П.Р. Пуцентейло та ін. Тернопіль : Крок, 2015. 300 с.
70. Олійник О.В. Економічний механізм розширеного відтворення в сільському господарстві : навч. посіб. О. В. Олійник. К.: ЦНЛ, 2009. 288 с.
71. Організаційно-економічна модернізація аграрної сфери: наукова доповідь (за заг. ред. акад. НААН П. Т. Саблука). К. : ННЦ ІАЕ, 2016. 342 с.
72. Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2019 рік :[Статистичний бюлетень]. ДСУ. К., 2020. 88 с.
73. Палюх М.С. Криза теорії обліку як наслідок підміни її проблематики. Економічні науки. Серія облік і фінанси. Зб. Наукових праць. Випуск 11 (41). ч.2. Луцьк: ЛНТУ, 2017. С. 390-396.

74. Палюх М.С. Оцінка стану та використання основних засобів в аграрному секторі економіки. Сталий розвиток економіки. 2015. № 2 [27]. С.208-214.
75. Пархомиць М.К. Організаційно-економічний механізм забезпечення дохідності сільськогосподарських підприємств: теорія, методика, практика: монографія. М.К. Пархомиць, В.В. Гудак. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. 256 с.
76. Пархомиць М.К. Організаційно-економічні засади підвищення ефективності функціонування цукробурякового підкомплексу АПК (М.К. Пархомиць, О.Р. Олійник) Монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2013. 260 с.
77. Петрович Й. М. Економіка підприємства : підручник Й. М. Петрович, А. Ф. Кіт, Г. І. Кіндрацька та ін.; за ред. Й. М. Петровича. 2-ге вид., виправл. Львів : Магнолія 2006, 2008. 580 с.
78. Підлісецький Г. М. Фінансовий лізинг як механізм державної підтримки техніко-технологічного забезпечення сільського господарства. Г. М. Підлісецький, П. А. Денисенко, Економіка АПК. 2018. № 4. С. 75-79.
79. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». *Електронний ресурс*. Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/>.
80. Прокопенко О. В. Лізинг як інструмент інноваційного розвитку сільськогосподарських підприємств. О. В. Прокопенко, В. А. Омеляненко. Маркетинг і менеджмент інновацій. 2013. № 2. С. 150-158.
81. Полтавський Ю. А. Ринковий механізм як система забезпечення ефективної діяльності аграрних підприємств. Ю. А. Полтавський, О. М. Супрун, Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства : економічні науки. Ринкова трансформація економіки АПК. 2004. Вип. 31. С. 376.
82. Попова В. В. Індексне оцінювання ефективності сільськогосподарського виробництва. В. В. Попова, Економіка АПК. 2009. № 2. С. 76-82.
83. Посиляєва К. І. Формування валового прибутку підприємства і резерви його збільшення. К. І. Посиляєва. Вісник ХНАУ. 2017. № 9. С. 215-219.
84. Про затвердження Державної цільової програми розвитку українського села на період до 2015 року : Постанова Кабінету Міністрів України № 1158-2007-

- п від 19.09.2007 р. (зі змінами) Електронний ресурс. Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/1158-2007-п>.
85. Проблеми забезпечення дохідності агропромислового виробництва в Україні в постіндустріальний період: матеріали десятих річних зборів Всеукр. конгр. вчених економістів-аграрників, редкол.: П.Т. Саблук та ін. К.: ІАЕ, 2008. 618 с.
 86. Прокопенко І. Ф. Методика і методологія економічного аналізу : навч. посіб. І. Ф. Прокопенко, В. І. Ганін. К. : Центр навч. літ., 2008. 430 с.
 87. Прядко В. В. Теоретико-методологічні аспекти ефективності сільськогосподарського виробництва. В. В. Прядко, Економіка АПК. 2013. № 10. С. 69-77.
 88. Проскурович, О. В. Комп'ютерні технології економічного аналізу : навч. посіб. Львів : Новий Світ 2000, 2012. 310 с.
 89. Пуцентейло, П.Р. Аналітичне забезпечення діяльності підприємства. П.Р. Пуцентейло, Сталий розвиток економіки. 2015 № 1 (26). С. 168-174.
 90. Пуцентейло, П.Р. Детермінанти аналітичного забезпечення процесу управління діяльністю підприємства. П.Р. Пуцентейло, О.О. Гуменюк, Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту: Серія «Економіка і управління». Вип. 34. К.: ДЕТУТ, 2018. С. 402-414.
 91. Пуцентейло, П.Р. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. П.Р. Пуцентейло, Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Івано-Франківськ: Редакційно-видавничий відділ Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького, 2015. Вип. 11. 360 с.
 92. Рослинництво України: Статистичний збірник за ред. Н.С. Власенко. К. : Державна служба статистики України, 2020. 108 с.
 93. Реструктуризація матеріально-технічної бази агропромислового комплексу за ред. П. Т. Саблука. К. : ІАЕ УААН, 2017. 296 с.

94. Рослинництво Хмельниччини за 2019 рік : стат. зб. за ред. П. З. Сави. Тернопіль : Хмельницьке ГУС, 2019. 108 с.
95. Рослинництво Хмельниччини за 2020 рік : стат. зб. за ред. Т. М. Грищук. Тернопіль : Хмельницьке ГУС, 2020. 104 с.
96. Россоха В. В. Організаційно-економічні передумови підвищення ефективності виробничого потенціалу підприємств АПК. В. В. Россоха, Економіка АПК. 2014. № 1. С. 43-48.
97. Руліцька К. М. Сільськогосподарські підприємства : аналіз діяльності та тенденції розвитку: монографія. К. М. Руліцька, Львів : Ліга-Прес, 2013. 212 с.
98. Рябоконь В. П. Ефективність функціонування та удосконалення механізмів економічного регулювання аграрного виробництва. В. П. Рябоконь, Економіка АПК. 2019. № 6. С. 6-12.
99. Рябчик І. В. Нові підходи до аналізу ефективності сільськогосподарських підприємств. І. В. Рябчик, В. В. Галушко, Економіка АПК. 2018. № 3. С. 101-108.
100. Саблук П. Т. Економічний механізм АПК у ринковій системі господарювання. П.Т. Саблук, Економіка АПК. 2018. № 2. С. 3-10.
101. Саблук П. Т. Основи організації сільськогосподарського ринку. П. Т. Саблук, Д. Я. Карич, Ю. С. Коваленко. К. : ІАЕ УААН, 2002. С. 268.
102. Саблук П. Т. Проблеми забезпечення дохідності агропромислового виробництва в Україні в постіндустріальний період. П. Т. Саблук, Стенограма Десятих річних зборів Всеукр. конгресу вчених економістів-аграрників, 10-11 квіт. 2018 р. К. : ННЦ "Інститут аграрної економіки" УААН, 2008. С. 18-40.
103. Саблук П. Т. Формування міжгалузевих відносин: проблеми теорії і методології. П. Т. Саблук, М. Й. Малік, В. А. Валентинов. К. : ІАЕ, 2012. 294с.
104. Саблук П. Т. Ціна – інструмент управління. П. Т. Саблук, Економіка АПК. 2006. № 4. С. 36.
105. Савкова Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : навч. посіб. 3-тє вид., випр. і доповн. Г. В. Савицька. К. : Знання, 2017. 668 с.

106. Ситник В. П. Розвиток господарських розрахунків в агропромисловому комплексі в умовах становлення ринкової економіки : автореф. дис. На здобуття наук. ступеня канд. екон. наук. В. П. Ситник. К., 2018. 16 с.
107. Сідун В. А. Економіка підприємства : навч. посіб. В. А. Сідун, Ю. В. Пономарьова. 2-ге вид., переробл. і доповн. К. : Центр навч. літ., 2016. 356 с.
108. Стендер С.В. Формування та облік собівартості реалізованої продукції (робіт та послуг). С.В. Стендер, Зб. наук. праць За ред. доктора с.-г. наук, проф., академіка Міжнародної Академії наук екології і безпеки життєдіяльності, ректора універ. М.І. Бахмата. Кам'янець-Подільський. 2011. № 9. С. 344-347.
109. Стендер С.В. Облік виробничих витрат за статтями калькуляції та елементами. С.В. Стендер Зб. наук. праць За ред. доктора с.-г. наук, професора, академіка Міжнародної Академії наук екології і безпеки життєдіяльності, ректора універ. М.І. Бахмата. Кам'янець-Подільський. 2002. № 10. С. 168-170.
110. Стендер С.В. Суть обліку затрат в сучасних умовах. С.В. Стендер Зб. наук. праць. За ред. доктора с.-г. наук, професора, академіка Міжнародної Академії наук екології і безпеки життєдіяльності, ректора універ. М.І. Бахмата. Кам'янець-Подільський, 2003. № 11. С. 249-251.
111. Стендер С.В. Основні особливості обліку повної та скороченої собівартості. Стендер С.В. Зб. наук. праць За ред. доктора с.-г. наук, професора, академіка Міжнародної Академії наук екології і безпеки життєдіяльності, ректора універ. М.І. Бахмата. Кам'янець-Подільський. 2005. № 13. С. 413.
112. Стендер С.В. Механізм управління накладними витратами на підприємстві. Стендер С.В. Зб. наук. праць За ред. доктора с.-г. наук, професора, академіка Міжнародної Академії наук екології і безпеки життєдіяльності, ректора універ. М.І. Бахмата. Кам'янець-Подільський. 2006. № 14. С. 350-353.
113. Стендер С.В. Методи обліку витрат та собівартості продукції. С.В. Стендер Зб. наук. праць За ред. доктора економ. наук, професора, зав каф. економічної

- теорії і маркетингу Луганського НАУ В.Г. Ткаченко. Луганськ. 2006. № 62/85. С. 394-397.
114. Стендер С.В. Управління витратами сільськогосподарських підприємств в сучасних умовах господарювання. Стендер С.В. Зб. наук. праць За ред. доктора с.-г. наук, проф., академіка Міжнародної Академії наук екології і безпеки життєдіяльності, ректора університету М.І. Бахмата. Кам'янець-Подільський. 2007. № 15. С. 235-237.
 115. Стендер С.В. Деякі питання щодо різниці методу «стандарт-кост» та нормативним. Стендер С.В. Зб. наук. праць За ред. доктора с.-г. наук, профес., академіка Міжнародної Академії наук екології і безпеки життєдіяльності, ректора універ. М.І. Бахмата. Кам'янець-Подільський. 2008. № 16. С. 501-504.
 116. Стендер С.В. Облік доходів і витрат на утримання об'єктів соціальної інфраструктури. Стендер С.В. Зб. наук. праць За ред. доктора с.-г. наук, проф., академіка Міжнародної Академії наук екології і безпеки життєдіяльності, ректора універ. М.І. Бахмата. Кам'янець-Подільський. 2009. № 17. С. 196-198.
 117. Стендер С.В. Економічна сутність складових господарського контролю. С.В. Стендер, Облік і фінанси АПК. 2009. № 1. 106-110.
 118. Стендер С.В. Класифікація витрат за функціями в управлінському обліку. С.В. Стендер, Зб. наук. праць За ред. Луцьк 2009. № 4. С. 156-159.
 119. Стендер С.В. Класифікація внутрішнього аудиту в сільському господарстві. С.В. Стендер, Вісник ЖДТУ Економ. науки. Житомир. 2009. № 3 (49). С. 125-127.
 120. Стендер С.В. Облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції багаторічних трав. С.В. Стендер, Економ. науки. Серія «Облік і фінанси». Зб. наук. праць. Випуск 6 (24). Ч. 1. Редкол.: відп. ред.. д.е.н., проф. Герасимчук З.В. Луцьк, 2009. С. 344-355.
 121. Стендер С.В. Аудит, як структурний елемент контрольної функції управління. С.В. Стендер, Облік і фінанси АПК. 2010. № 1. С. 174-177.
 122. Стендер С.В. Організаційні аспекти та ефективність системи внутрішнього контролю. С.В. Стендер, Облік і фінанси АПК. 2010. № 2. С. 163-167.

123. Стендер С.В. Розподіл загальновиробничих витрат в рослинництві. С.В. Стендер. Зб. наук. праць За ред. доктора с.-г. наук, проф., академіка Міжнародної Академії наук екології і безпеки життєдіяльності, ректора універ. М.І. Бахмата. Кам'янець-Подільський. 2010. № 18. С. 285-289.
124. Стендер С.В. Класифікація непрямих витрат. С.В. Стендер, Наукове та професійне забезпечення розвитку обліку та фінансів аграрного сектору економіки в умовах глобалізації: Зб. тез та виступів IV Міжнародної наук.-практ. конф., 18-19 вересня 2008 р. К., 2008. С. 282-286.
125. Стендер С.В. Деякі невирішені питання витрат, що підлягають розподілу. С.В. Стендер, Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин: Зб. тез та виступів (Ч2), Матеріали III міжнародної наук.-практ. конф., 5-6 червня 2009 р. Умань, 2009. С. 148-149.
126. Стендер С.В. Основні моменти щодо класифікації витрат за елементами. С.В. Стендер, Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України. V Міжнар. наук.-практ. конф.: зб. тез та виступів відпов. за вип. В.М. Жук. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2009. С. 138-140.
127. Стендер С.В. Особливості функціонування виробничих витрат в сільському господарстві. С.В. Стендер, Облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством: теорія і практика: матеріали III Всеукр. наук.-практ. конф. відп. ред. З.В. Герасимчук. Луцьк, 2009. С. 219-221.
128. Стендер С.В. Вплив підприємницьких ризиків на галузь рослинництва. С.В. Стендер, Проблеми формування нової економіки XXI ст.: Матеріали II Міжнар. наук.-практ. конф. Т. 5. Дніпропетровськ: Біла К.О., 2009. С. 23-25.
129. Стендер С.В. Удосконалення класифікації виробничих витрат. С.В. Стендер, Науковий вісник НАУ. Редкол.: Д.О. Мельничук та ін. Вип. 44. 2001 р. К., 2001. С. 181-183.
130. Стендер С.В. Облік витрат за системою «директ-костинг». С.В. Стендер, Організаційно-економічні розвитку АПК. Зб. наук. праць (Ч3) За ред. П.Т. Саблука. Київ. 2001 С. 412-414.

131. Стендер С.В. Система обліку зниження витрат, як елемент управління рівнем собівартості. С.В. Стендер, Проблеми ефективного функціонування АПК в умовах нових форм власності та господарювання: Кол.моногр. у двох томах. Т.2. За ред. П.Т. Саблука, В.Я. Амбросова, Г.Є. Мазнева. К.: ІАЕ, 2001. С. 526-529.
132. Стендер С.В. Застосування методу «Аналіз АБС» при калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг). С.В. Стендер, Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: у II ч. Ч. I. Матеріали III Міжнарод. наук.-практ. конф. К.: КНЕУ, 2018. С. 181-183.
133. Стендер С.В. Деякі питання щодо альтернативного мінімального податку. С.В. Стендер, Розвиток соціально-економічних відносин в умовах глобалізації та сталого економічного зростання: у II т. Т.2. Матеріали Міжнарод. наук.-практ. конф. Х.: ІЕУ, 2008. С. 60-62.
134. Сохацька О.М. Ф'ючерсні ринки, Сохацька О.М. Тернопіль "Економічна думка", 2018. 186 с.
135. Супіханов Б. К. Зупинити спад і нарощувати виробництво сільськогосподарської продукції. Б. К. Супіханов, Економіка АПК. 2016. № 2. С. 25.
136. Сус Ю. Ю. До питання визначення економічної ефективності агропідприємств. Ю. Ю. Сус, Вісник Державного агроекологічного університету. 2015. № 2. С. 327-339.
137. Татянич Л. С. Державний вплив на економічний механізм постреформованого агропромислового виробництва. Л. С. Татянич. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2011. № 3(15). С. 51-55.
138. Тваринництво Хмельниччини за 2019 рік : стат. зб. за ред. П. З. Сави. Тернопіль : Хмельницьке ГУС, 2019. 140 с.
139. Тваринництво Хмельниччини за 2019 рік: стат. зб. за ред. Т. М. Грищук. Тернопіль : Хмельницьке ГУС, 2019. 140 с.
140. Тваринництво Хмельниччини за 2019 рік: стат. зб. відп. за вип. В. І. Савчук. – Тернопіль : Хмельницьке ГУС, 2019. 138 с.

141. Терехов Ю. И. Планирование эффективности сельскохозяйственного производства. Ю. И. Терехов, В. И. Мищенко. Х. : Вища шк., 2004. с. 270.
142. Титарчук І. М. Державний вплив на ціноутворення в аграрному секторі. І. М. Титарчук, Університетські наукові записки. 2015. № 1-2 (13-14). С. 380-383.
143. Тихоненко О. В. Забезпеченість сільського господарства зернозбиральною технікою як запорука ефективності зернового господарства. О. В. Тихоненко, Економіка АПК. 2018. № 7. С. 36-41.
144. Тлущкевич Н.В. Міжнародні стандарти фінансової звітності: управлінський аспект. Н.В. Тлущкевич, Тези доповідей відкритої Міжнародної інтернет-конференції «МСФЗ: дослідження, наука, практика, імплементація». *Електронний ресурс*. Режим доступу: http://konf.amsfo.com.ua/mizhnarodni-standarti-finansovo%D1%97-zvitnosti-upravlinskij-aspekt/?fdx_switcher=true.
145. Указ Президента України Про окремі питання створення промислово-фінансових груп : від 08.07.1998 р. № 754/98. Електронний ресурс. Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/754/98>
146. Фінанси (теоретичні основи) : підручник М. В. Грідчіна, В. Б. Захожай, Л. Л. Осіпчук та ін.; під кер. і за наук. ред. М. В. Грідчіної, В. Б. Захожая. К. : МАУП, 2017. 280 с.
147. Ульянченко О.В. Конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств та стратегічні аспекти її формування: монографія. О.В. Ульянченко, Л.А. Євчук, І.В. Гуторова. Харків: Віровець А.П. « Апостроф», 2011, 340с.
148. Хвесик М. А. Стратегічні імперативи раціоналізації землекористування в контексті соціально-економічного піднесення України. М. А. Хвесик, Економіка АПК. 2019. № 3. С. 24-30.
149. Хомин І. П. Резерви збільшення прибутку в сільськогосподарських підприємствах. Хомин І. П. Економіка АПК. 2016. № 4. С. 91-95.

150. Худавердієва В. А. Організаційно-економічний механізм підвищення ефективності сільськогосподарських підприємств. В.А. Худавердієва, Економіка АПК. 2019. № 11. С. 23-25.
151. Чепурко В. В. Моделі ситуаційної діагностики стану аграрних підприємств. В.В. Чепурко, Фінанси України. 2018. № 6. С. 79-90.
152. Черевко Г. В. Конкурентоспроможність молокопереробних підприємств в умовах членства України у світовій організації торгівлі: монографія. Г. В. Черевко, П. С. Березівський, Д. Г. Черевко. Львів: Український бестселер, 2018. 168 с.
153. Чорнопищук Т. І. Роль стратегічного управління у формуванні доходів сільськогосподарських підприємств. Т. І. Чорнопищук, С. В. Зазанська. Вісник Вінницького державного аграрного університету. 2009. № 2. С. 159-167.
154. Чухно А. А. Сучасні економічні теорії : підручник. А. А. Чухно, П. І. Юхименко, П. М. Леоненко ; за ред. А. А. Чухна. К. : Знання, 2007. 878 с.
155. Шелудько Р. М. Стан та шляхи підвищення економічної ефективності виробництва продукції скотарства в нових умовах господарювання (за матеріалами сільськогосподарських підприємств Харківської області) : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.07.02. Р. М. Шелудько. Х., 2012. 29 с.
156. Шпикуляк О. Г. Проблема економічних відносин в механізмі ціноутворення аграрного ринку. О. Г. Шпикуляк, Економіка АПК. 2019. № 10. С. 77-82.
157. Шпичак О. М. Принципи ціноутворення в АПК при переході до ринкової економіки. О. М. Шпичак, Економіка АПК. 2000. № 3. С. 3-10.
158. Шпичак О. М. Реформа ціноутворення в АПК України в період переходу до ринку. О. М. Шпичак. К., 1999. с. 280
159. Шпичак О. М. Ціноутворення та інфраструктура формування ринкових відносин в АПК. О. М. Шпичак, Економіка АПК. 1999. № 1. С. 44-47.
160. Яценко В. М. Методологічні основи стратегічного прогнозування розвитку економіки АПК. В. М. Яценко, Збірник наукових праць Черкаського

- державного технологічного університету. 2019. № 24. С. 47-51. (Серія «Економічні науки»).
161. Agricultural Policy for the 21st Century ed. by L. Tweeten, S. Thompson. Iowa State Press : A Blackwell Publishing Company, 2012. 309 p.
 162. Cochrane W. The City Man's Guide to Farm Problem W. Cochrane. Minneapolis : University of Minnesota Press, 1965. 242 p.
 163. Cochrane W. The Course of American Agriculture Abundance W. Cochrane. Lincoln : University of Nebraska Press, 2013. 154 p.
 164. Goals and Values in Agricultural Policy. Ames : Iowa State University Press, 1961. 364 p.
 165. Gudger M. Credit guarantees – an assessment of the state of knowledge and new avenues of research. FAO. Agricultural Services Bulletin. 2008. № 129. P. 15-16.
 166. Hathaway D. Government and Agriculture: Economic Policy in a Democratic Society. D. Hathaway. New York : The Macmillan Company, 1963. 412 p.
 167. Johnson G. Supply Functions – Some Facts and Notions. G. Johnson. Agricultural Adjustment Problems in a Growing Economy ed. by E. Heady. Iowa : Iowa State College Press, 1958. P. 74-93.
 168. Lissitsa A. The Balanced Scorecard as a New Strategic Management Instrument for Ukrainian Agricultural Enterprises. A. Lissitsa, Ukrainian Agriculture, Crisis and Recovery. 2014. P. 117-125.
 169. Moyer W. Agricultural Policy Reform. Politics and process in the EU and US in 1990s W. Moyer, T. Josling. Aldershot : Ashgate, 2012. 271 p.

ДОДАТКИ

Додаток А.1.1
Трактування категорії “витрати”

Джерело та автор	Визначення
I група (зменшення економічних вигод, що приводить до зменшення власного капіталу)	
1. Огійчук М.Ф. [66, с. 389]	<i>Витрати</i> – зменшення коштів підприємства або збільшення його зобов’язань, що виникають у процесі господарської діяльності з метою одержання прибутку і призводять до зменшення величини власного капіталу
2. Савчук В.К. [83, с. 58]	<i>Витрати</i> – це відтік або інше використання активів і/або виникнення кредиторської заборгованості у результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг чи здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб’єкта
3. Олійник С.О. [62, с. 173]	<i>Витрати</i> – валове зменшення активів або валовий приріст кредиторської заборгованості, які виникли у результаті прибутково орієнтованої діяльності підприємства та які визначаються і оцінюються відповідно до загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку
4. Павленко А.Ф. [75, с. 256]	<i>Витрати</i> – це споживання або втрати потенційного прибутку чи майбутніх економічних вигод у формі зменшення активів або збільшення кредиторської заборгованості господарюючого суб’єкта, не пов’язані з виплатами власникам і які призводять до зменшення власного капіталу у звітному періоді
5. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [83]	<i>Витрати</i> – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов’язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов’язаного з виплатами учасникам
6. П(С)БО № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [32]	<i>Витрати</i> – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників)
7. П(С)БО № 3 “Звіт про фінансові результати” [43]	<i>Витрати</i> – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників)
8. П(С)БО № 16 “Витрати” [53]	<i>Витрати</i> – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками)
II група (спожиті засоби праці, що приводять до виготовлення нового продукту)	
1. Моссаковський В.Б. [83, с. 216]	<i>Витрати</i> – сукупність витрат живої праці та праці, уречевленої в засобах виробництва, на всіх стадіях створення продукції
2. Амбросов В.Я. [1, с. 15]	<i>Витрати</i> – сукупні втрати речовини та сил природи, живої та уречевленої праці на виробництво продукції
3. Ткаченко Н.М. [96 с. 173]	<i>Витрати</i> – спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють в собі минулу працю (сировина, матеріали, паливо тощо) й засоби праці (будівлі, споруди, машини та устаткування) у формі амортизації, що переносять свою вартість на знов створений продукт

4. Білуха М.Н. [7, с. 12]	<i>Витрати</i> – використані у процесі виробництва різні речовини й сили природи на виготовлення нового продукту праці
5. Сук П.Л. [94, с. 26]	<i>Витрати</i> – сукупність живої та уречевленої праці, яка виступає як витрати засобів і предметів праці
6. Буценко І.М. [19, с. 13]	<i>Витрати</i> – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва) з відповідними на неї нарахуваннями
7. Дем'яненко С.І. [27, с. 283]	<i>Витрати</i> – це витрати живої і опрідметненої праці підприємств (об'єднань) на виробництво і збут продукції
8. Пушкар М.С. [81, с. 241]	<i>Витрати</i> – це використані у процесі виробництва різні речовини і сили природи на виготовлення нового продукту праці
ІІІ група (використані операційні витрати, що приводять до одержання прибутку)	
1. Мацибора В.І. [47, с. 311]	<i>Витрати</i> – засоби, витрачені на одержання доходів
2. Сус Ю.Ю.[136, с. 311]	<i>Витрати</i> – спожиті ресурси або гроші, які потрібно сплатити за товари та послуги
3. Брокгауз, Ефрон [62, с. 170]	<i>Витрати</i> (собівартість) – представлена в грошовому виразі величина ресурсів, використаних в певних цілях, тобто витрати визначаються за їхньою теорією використанням ресурсів, які мають бути виражені у грошовому вимірнику, для конкретної мети
4. Павленко А.Д.[68, с. 154]	<i>Витрати</i> – виміряні в грошовому виразі сума ресурсів, що використовуються для досягнення певних цілей
5. Сохацька О.М. [134, с. 139]	<i>Витрати</i> – виражені в грошовому вигляді, операційні витрати матеріалів, фінансових, трудових і нематеріальних ресурсів на виробництво продукції
6. Прядко В.В.[87, с. 72]	<i>Витрати</i> – трансформація, згідно прийнятої моделі, облікових даних про витрати і результати минулої, теперішньої і майбутньої господарської діяльності з метою ефективного управління
7. Проскурович О.В. [88, с.136]	<i>Витрати</i> – це економічна категорія, що в однаковій мірі відноситься до кількісного і вартісного виміру витрат засобів виробництва і робочої сили для виготовлення продукції
8. Россоха В.В. [76, с. 41]	<i>Витрати</i> – це визначена в грошовому виразі вартість ресурсів, використаних господарюючими суб'єктами протягом певного періоду з метою отримання прибутку
9. Полтавський Ю. А. [81, с. 127]	<i>Витрати</i> – це виражені в грошовій формі поточні витрати матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів на виробництво продукції
10. Рябоконт В.П.[98, с. 10]	<i>Витрати</i> – це одна із важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства, які визначають ефективність роботи підприємства
11. Тихоненко О.В.[144, с. 38]	<i>Витратами</i> вважаються всі платежі – зовнішні і внутрішні (неоплачені через особисте володіння ресурсом), які необхідні для того, щоб втримати ресурси в межах даного напрямку діяльності

12. Лучко М.Р. [83, с. 175]	<i>Витрати</i> – це затрати на виробництво продукту, які включають безпосередньої живу працю, нагромаджену працю в засобах виробництва та додаткову кількість праці, яка відповідає прибуткові на авансовий капітал
13. Саблук П.Т. [102, с. 275]	<i>Витрати</i> – затрати різних видів праці, прямо чи опосередковано зайнятої у виробництві товару разом з очікуванням, необхідним для нагромадження застосованого в його виробництві капіталу
14. Ластовецький В.О. [69, с. 153]	<i>Витрати</i> – вартість усіх використовуваних ресурсів, необхідних для випуску визначеного обсягу продукції
15. Чухно А.А. [138, с. 378]	<i>Витрати</i> – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу
16. Сідун В.А. [107, с. 137]	<i>Витрати</i> – сукупність всіх витрат виробництва за певний період, пов'язаних із забезпеченням процесу розширеного відтворення (сумарний вираз всіх витрат виробництва)

Додаток Б.1.1

Трактування категорії «витрати виробництва»

№ з/п	Автор і джерело	Трактування категорії
1.	Грабовський Б.Є. [31, с. 133]	<i>Витрати виробництва</i> – це вартість факторів виробництва, використаних для створення певного обсягу продукції
2.	Гуменюк М.М. [34, с. 114]	<i>Витрати виробництва</i> розглядалися в двох ракурсах – з точки зору народного господарства в цілому та конкретного підприємства. З точки зору народного господарства витрати виробництва тут трактуються як затрати праці, а з точки зору окремого підприємства як всі здійснені витрати
3.	Білоусова І.О. [0. с. 58]	<i>Витрати виробництва</i> конкретного підприємства повинні включати всі понесені затрати
4.	Дідоренко Т.В. [35, с. 165]	<i>Витрати виробництва</i> – витрати різних видів економічних ресурсів (сировини, праці, основних засобів, послуг, грошей), безпосередньо пов'язані з виробництвом економічних благ
5.	Бутинець Ф.Ф. [19, с.139]	Витрати у виробничому процесі праці й засобів виробництва для виготовлення продукції називаються <i>затратами</i> або <i>витратами виробництва</i>
6.	Завгородній З.О. [37, с. 85]	<i>Витрати виробництва</i> – вважаються витратами всі платежі – зовнішні і внутрішні (неоплачені через особисте володіння ресурсом), необхідні для того, щоб втримати ресурси в межах даного напрямку діяльності - це так звані економічні витрати виробництва
7.	Завитій О.П. [42, с. 151]	<i>Витрати виробництва</i> – витрати виробництва, до складу яких входять лише «зовнішні витрати», під якими мають на увазі грошові витрати, які здійснює фірма із своєї кишені на користь аутсайдерів, що надають трудові послуги, сировину і т. д.
8.	Кісіль М.І. [44, с. 60]	У макроекономічній теорії виробництва «...під <i>витратами виробництва</i> розуміється вартість всіх використовуваних ресурсів, необхідних для випуску визначеного обсягу продукції. Такий погляд на витрати відбиває фактичний стан справ на підприємстві і тому використовується, як вихідне посилання в теорії і практиці бухгалтерського обліку»
9.	Методичні рекомендації № 132 [51]	<i>Витрати на виробництво</i> продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)
10.	Здоровик В.К. [43, с. 74]	<i>Витрати на виробництво</i> продукції створюють виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) та у виробничій сфері до таких витрат відносять всі витрати, пов'язані з функцією виробництва продукції

продовження додатку Б.1.1

11.	Огійчук М.Ф. [65, с. 86]	<i>Витрати виробництва</i> – повні витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції та обумовлені ним
12.	Кулинич К.М. [46, с. 93]	<i>Витрати виробництва</i> – це все те, що коштує йому грошей: сплата процентів за кредит, земельна рента, податки, страхові платежі і, всі здійснені ним витрати по реалізації продукції (включаючи митні збори, завищені витрати на рекламу тощо), крім тих витрат, які по суті є використанням підприємницького прибутку на цілі розширеного відтворення, виступають для нього як умови простого відтворення капіталу і входять в індивідуальні витрати підприємця, чи собівартість
13.	Павленко А.Ф. [68, с. 134]	<i>Витрати виробництва</i> (издержки производства) – витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції

Додаток А.1.2
Визначення категорії «управлінський облік»

Автор	Поняття управлінського обліку
Мішеніна Н.В.	<i>Управлінський облік</i> – невід’ємна частина менеджменту, пов’язана з виявленням, поданням та інтерпретацією інформації [62, с. 103]
Олійник С.О.	<i>Управлінський облік</i> – це "...процес безперервного удосконалення планування, проектування, виміру і функціонування системи фінансової та нефінансової інформації, що направляє діяльність менеджерів, мотивує поведінку, підтримує і створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і операційних цілей організації" [67, с. 42]
Павленко А.Ф.	<i>Управлінський облік</i> можна визначити як інтегровану систему внутрігосподарського обліку, що надає інформацію про затрати та результати діяльності як всієї організації, так і її окремих структурних підрозділів з метою прийняття тактичних (оперативних) і стратегічних (прогнозних) управлінських рішень [68, с. 153]
Грабовецький Б.Є.	<i>Управлінський облік</i> охоплює всі види облікової інформації для внутрішнього використання керівництвом для всіх рівнів управління підприємством. Його мета – це перш за все забезпечити менеджерів інформацією для прийняття науково-обґрунтованих управлінських рішень [31, с. 116]
Дідоренко Т.В.	<i>Контролінг</i> – це принципово нова концепція інформації та управління, яка має всі характеристики обліково-аналітичної системи, так як реалізує синтез елементів обліку, аналізу, контролю, планування, реалізація яких забезпечує вироблення альтернативних підходів при здійсненні оперативного і стратегічного управління процесом досягнення кінцевих цілей та результатів діяльності підприємства [35, с. 126]
Гуменюк М.М.	<i>Управлінський облік</i> – це ідентифікація, вимірювання, збирання, систематизація, аналіз, розкладання, інтерпретація та передача інформації, необхідної для управління якими-небудь об'єктами. управлінська бухгалтерія здійснює планування і контроль, звітність та її аналіз, оцінку і консалтинг та інші, які стосуються фінансового обліку [34, с. 104]
Завитій О.П.	<i>Управлінський облік</i> являє собою подальший розвиток і поглиблення бухгалтерського обліку, передбачає створення і функціонування операційно орієнтованої підсистеми обліку, планування, контролю, обліку витрат і фінансових результатів за центрами відповідальності [42, с. 118]
Бутинець Ф.Ф.	<i>Управлінський облік</i> – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства [36, с. 105]
Кулинич О.О.	<i>Управлінський облі</i> – це процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині організації та забезпечення відповідного підзвітного використання ресурсів [46, с. 68]
Рябчик І.В.	<i>Управлінський облік</i> можна охарактеризувати як інтегровану систему підготовки та забезпечення різних рівнів управління інтерпретованою відповідним чином інформацією для ефективного планування, контролю та прийняття управлінських рішень [99, с. 103]
Ситник В.П.	<i>Управлінський облік</i> – фаза облікової діяльності, направлена на подання робочої інформації керівництву ... для планування і контролю в процесі управління, ...для удосконаленні якості розпорядження засобами [106, с. 101]

Додаток А.2.1

Питома вага та місце регіонів у загальному обсязі виробництва валової продукції рослинництва, 2021 р.

Область	Відсоток	Місце
Україна	100	-
Вінниця	6,3	3
Волинська	2,8	21
Дніпропетровська	5,5	5
Житомирська	3,2	18
Закарпатська	2,0	25
Запорізька	3,5	14
Івано-Франківська	2,0	24
Київська	6,2	4
Кіровоградська	3,4	15
Львівська	4,3	10
Миколаївська	2,1	22
Одеська	3,3	16
Полтавська	7,0	1
Рівненська	3,2	17
Сумська	3,8	11
Тернопільська	3,7	12
Харківська	6,9	2
Херсонська	3,6	13
Хмельницька	5,2	6
Черкаська	4,4	9
Чернівецька	2,0	23
Чернігівська	4,7	8

Додаток Б.2.1

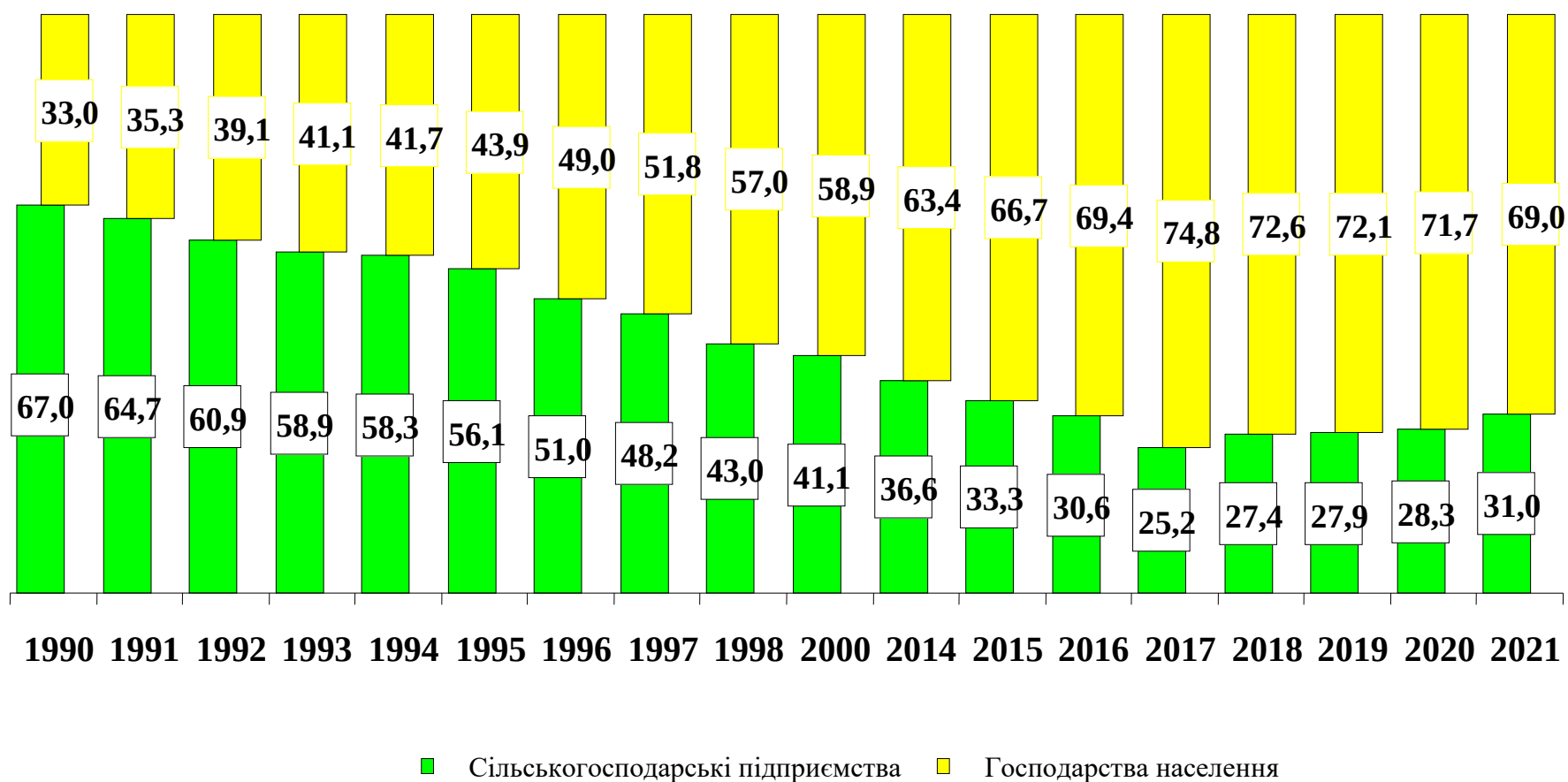
Валова продукція галузі рослинництва у сільськогосподарських підприємствах за регіонами України, од. виміру

Регіон	Роки		
	2015	2021	2021 у % до 2015
Україна	23200,1	20657,6	89,0
Вінниця	1589,9	1518,9	95,5
Волинська	228,7	237,4	103,8
Дніпропетровська	1706,5	1212,2	71,0
Житомирська	483,9	450,6	93,1
Закарпатська	58,1	50,8	87,4
Запорізька	1326,4	933,1	70,3
Івано-Франківська	84,1	95,5	113,6
Київська	1555,4	1509,6	97,1
Львівська	246,9	288,6	116,9
Миколаївська	1259,1	606,9	48,2
Одеська	1716,3	969,2	56,5
Полтавська	1657,6	1871,6	112,9
Рівненська	289,1	391,6	135,5
Сумська	626,0	769,4	122,9
Тернопільська	625,2	753,4	120,5
Харківська	1285,6	1474,2	114,7
Херсонська	1285,4	905,1	70,4
Хмельницька	691,0	868,5	125,7
Черкаська	1649,6	1335,3	80,9
Чернівецька	100,0	122,9	122,9
Чернігівська	708,8	847,2	119,5

Додаток В.2.1

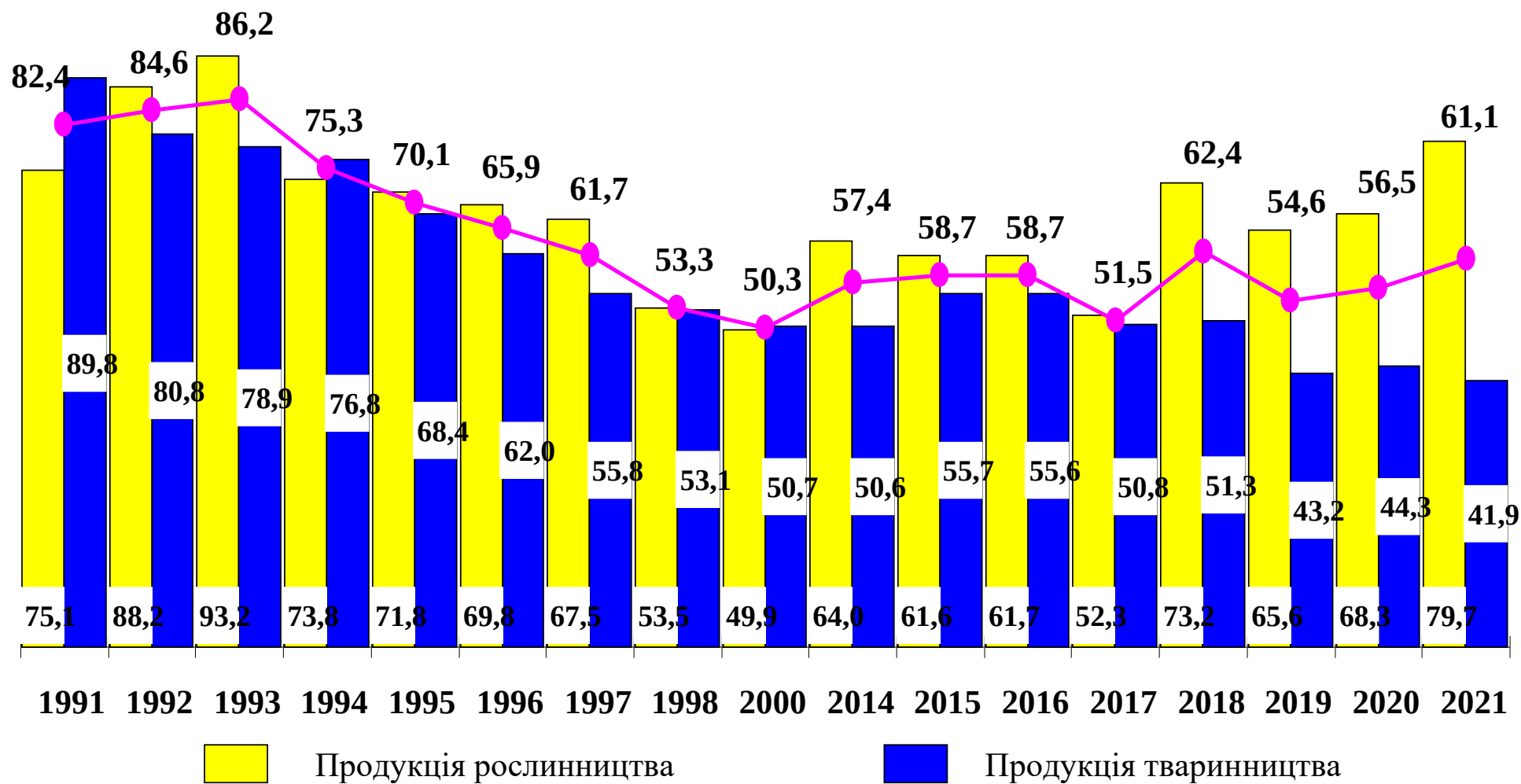
Вклад основних товаровиробників у виробництво валової продукції сільського господарства

Хмельницької області, тис. грн.



Додаток Д.2.1

Динаміка виробництва валової продукції сільського господарства Хмельницької області, тис.т



Додаток Е.2.1

Склад та структура товарної продукції рослинництва в сільськогосподарських Хмельницької області

Підприємство	2015 рік															
	зерно , тис. грн.	стру ктур а, %	цукро вий буряк , тис. грн.	стру ктур а, %	карто пля, тис. грн.	стру ктур а, %	овоч і, тис. грн.	стру ктур а, %	ріпа к, тис. грн.	стр укт ура , %	соня шни к, тис. грн.	стру ктур а, %	інша проду кція росли нницт ва, тис. грн.	стру ктур а, %	разом по росли нницт ву, тис. грн.	стру ктур а, %
СТОВ ВФ «Мрія»	872,0	40,2	937,8	43,1	5,2	0,2	11,7	0,8	-	-	280, 0	13,8	35,3	1,9	2182, 6	100, 0
СТОВ ім. Шевченка	465,4	54,6 0	170,5	20,0	14,1	1,65	8,6	1,00	223, 9	14	39,6	4,64	30,2	3,58	852,3	100, 0
ТОВ «Козацька долина-2006»	275,8	36,5 8	189,4	25,1 2	70,2	9,31	7,3	0,96	83,4	11	97,6	12,9 4	30,1	3,99	753,8	100, 0
2020 рік																
СТОВ ВФ «Мрія»	2385, 6	70,7	583,2	17,4	2,5	0,08	2,0	0,08	-	-	297, 2	8,8	53,6	2,9	3389, 2	100, 0
СТОВ ім. Шевченка	588,6	47,5 2	310,2	25,0 4	17,1	1,38	10,5	0,84	239, 8	19	42,6	3,43	29,8	2,43	1238, 6	100, 0
ТОВ «Козацька долина-2006»	315,2	36,4 8	201,3	23,3 0	79,8	9,23	8,1	0,93	85,4	9,8	144, 6	16,7 3	29,5	3,41	863,9	100, 0
2021 рік																
СТОВ ВФ «Мрія»	3209, 7	79,8	-	-	2,0	0,04	4,6	0,11	-	-	600, 8	15,7 5	74,9	2,83	4070, 7	100, 0
СТОВ ім. Шевченка	632,3	47,4 8	340,2	25,5 4	16,2	1,21	8,2	0,61	256, 8	19	49,7	3,73	28,4	2,15	1331, 8	100, 0
ТОВ «Козацька долина-2006»	360,4	37,4 6	238,6	24,8 0	80,5	8,36	9,2	0,95	92,5	9,6	150, 7	15,6 7	30,0	3,12	961,9	100, 0

Додаток И.2.1

**Наявність машинно-тракторного парку в сільськогосподарських
підприємствах Хмельницької області, тис. шт.**

Роки	Трактори	Зернозбиральні комбайни
1991	21,3	5,9
1996	19,5	4,7
2015	16,7	4,0
2016	14,7	3,6
2017	13,6	3,4
2018	12,5	3,1
2019	11,7	2,9
2020	10,2	2,6
2021	8,7	2,1

Додаток К.2.1

Витрати на виробництво продукції рослинництва у сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області

№ п/п	Елементи витрат	Роки							
		2018		2019		2020		2021	
		тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%	тис.грн.	%
1.	Витрати на оплату праці	41878,6	16,05	36844	13,15	43773	12,84	48847	12,75
2.	Відрахування на соціальні заходи	1149,5	0,44	1238	0,44	1303	0,38	5363	1,40
3.	Матеріальні затрати, які увійшли в собівартість продукції, в т.ч.:	159700,4	61,21	180513	64,44	224209	65,77	258652	71,51
	- насіння та посадковий матеріал;	42025,7	16,11	43559	15,55	50893	14,93	50872	14,28
	- інша продукція с.-г. виробництва;	4803,8	1,84	5748	2,05	3583	1,05	3876	1,01
	- мінеральні добрива;	28210,1	10,81	35905	12,82	52923	15,52	72840	19,01
	- нафтопродукти;	44383,1	17,01	45974	16,41	55928	16,41	72777	19,00
	- електроенергія;	4562,6	1,75	4822	1,72	6540	1,92	4709	3,23
	- паливо;	1343,1	0,51	2217	0,79	2180	0,64	2687	0,70
	- запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали;	17969,3	6,89	20267	7,24	23832	6,99	25828	6,74
	- оплата послуг і робіт, що виконані сторонніми організаціями та інші матеріальні затрати	16402,7	6,29	22021	7,86	28330	8,31	25063	6,54
4.	Амортизація	8759,0	3,36	9778	3,49	13126	3,85	19241	5,02
5.	Інші витрати (включаючи плату за оренду) у т.ч. орендна плата за:	49400,0	18,94	51740	18,48	58478	17,16	51027	13,32
	- земельні частки (паї);	36303,4	13,92	34123	12,18	36312	10,65	39512	10,31
	- майнові паї	1178,2	0,45	1251	0,45	1766	0,52	1390	0,36
Всього витрат		260887,5	100,0	280113	100,0	340889	100,0	383130	100,0

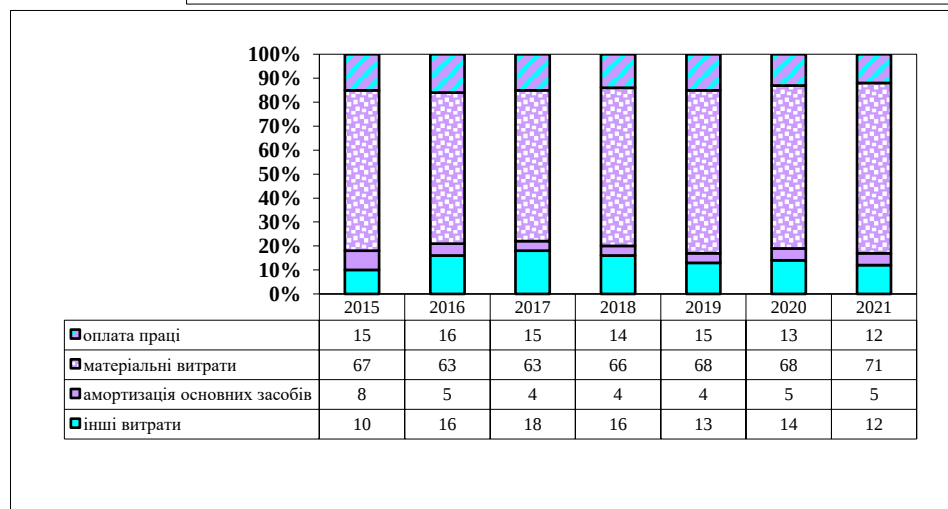
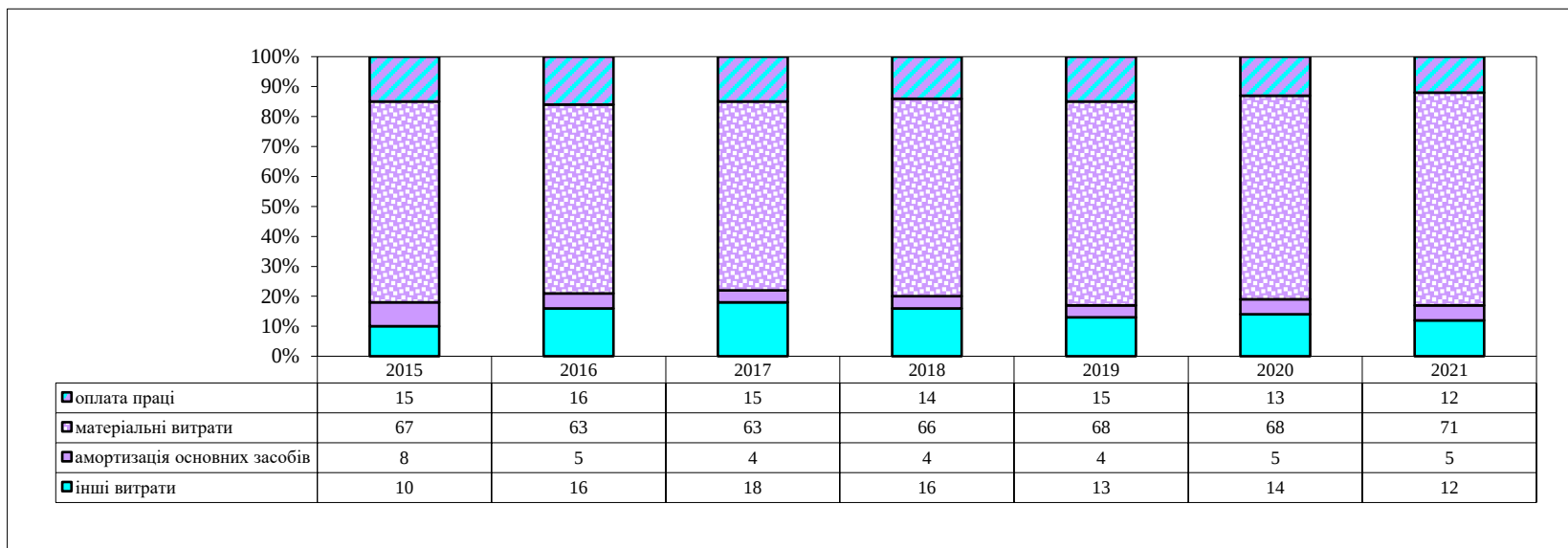
Додаток Л.2.1

Структура матеріальних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції Хмельницької області, %

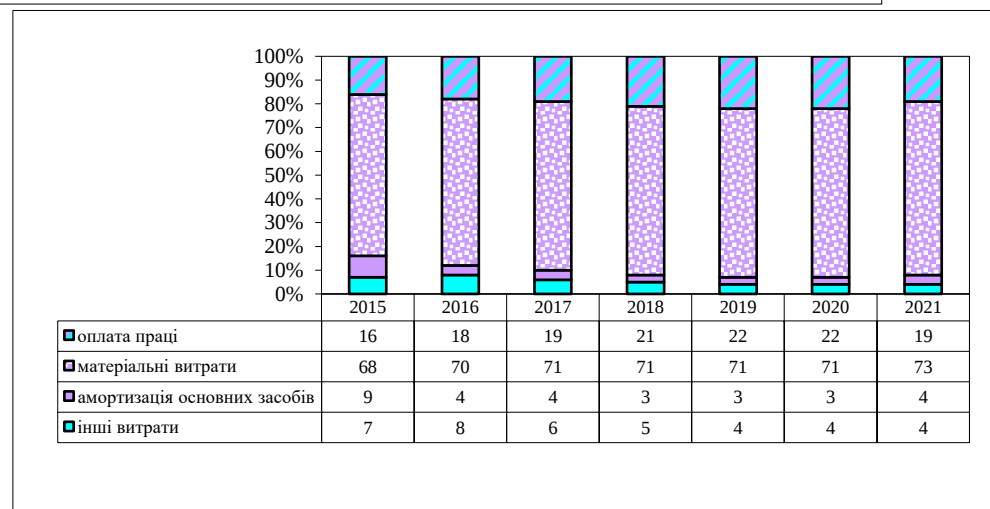
Роки	Матеріальні витрати	З них		
		нафтопродукти	насіння та посадковий матеріал	корми
Сільське господарство				
2015	68	17	10	18
2016	66	13	10	20
2017	66	13	10	18
2018	67	14	11	15
2019	69	15	9	17
2020	69	14	9	18
2021	72	12	9	17
Рослинництво				
	67	22	16	x
2015	63	17	16	x
2016	63	16	16	x
2017	66	18	15	x
2018	68	19	13	x
2019	68	18	13	x
2020	71	15	13	x
2021				
	68	9	x	46
2015	70	6	x	51
2016	71	7	x	51
2017	71	7	x	51
2018	71	7	x	52
2019	71	6	x	54
2020	73	5	x	56
2021				

Додаток М.2.1

Структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції Хмельницької області, %Сільське господарство



Рослинництво



Тваринництво

Додаток Н.2.1

**Динаміка витрат на виробництво продукції рослинництва у сільськогосподарських підприємствах
Хмельницької області**

Сільськогосподарське підприємство	Елементи витрат											
	Витрати на оплату праці		Відрахування на соціальні заходи		Матеріальні витрати		Амортизація основних засобів		Інші витрати (включаючи плату за оренду)		Разом	
	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%
2021 рік												
СТОВ ВФ «Мрія»	276,9	7,8	53,2	1,8	2132,1	60,7	171,8	4,8	872,9	24,9	3506,9	100
ТОВ «Гуменецьке»	84,0	6,2	13,6	0,9	765,0	55,2	13,0	0,9	510,4	36,8	1386,0	100
СТОВ-АФ «Нефедівське»	38,0	6,2	6,2	1,1	459,6	74,4	9,1	1,4	104,4	16,9	617,3	100
СТЗОВ «Зоря»	86,6	16,3	3,9	0,7	358,4	67,4	3,0	0,6	80,0	15,0	531,9	100
ТОВ «Династія»	75,8	10,6	27,8	3,9	451,9	63,4	30,5	4,3	126,6	17,8	712,6	100
ТОВ «Надія»	5,3	1,7	6,5	2,1	197,5	64,7	5,2	1,6	91,8	29,9	306,3	100
ТОВ «Колос»	45,5	18,0	7,4	2,9	88,7	35,1	2,1	0,8	108,7	43,2	252,4	100
2020 рік												
СТОВ ВФ «Мрія»	402,5	10,6	43,5	1,2	2364,0	62,2	193,5	5,1	797,7	20,9	3801,0	100
ТОВ «Гуменецьке»	84,0	7,5	1,3	0,4	592,8	53,2	1,4	0,5	427,7	38,4	1114,8	100
СТОВ-АФ «Нефедівське»	46,0	7,2	5,0	0,8	449,5	70,3	28,7	4,5	110,3	17,2	639,5	100
СТЗОВ «Зоря»	90,2	24,7	4,1	1,1	223,6	60,9	3,0	0,8	46,0	12,5	366,9	100
ТОВ «Династія»	50,6	15,6	18,5	5,7	216,3	66,7	5,7	1,8	33,2	10,2	324,4	100
ТОВ «Надія»	30,7	10,2	3,7	1,2	147,2	48,8	4,2	1,4	115,7	38,4	301,5	100
ТОВ «Колос»	40,3	14,6	4,1	1,5	120,9	43,8	6,4	2,3	104,5	37,8	276,2	100
2019 рік												
СТОВ ВФ «Мрія»	469,9	12,7	52,4	1,4	2650,6	71,6	59,4	1,6	471,2	12,7	3703,5	100
ТОВ «Гуменецьке»	105,5	9,5	3,0	0,4	584,7	52,5	-	-	418,5	37,6	1111,7	100
СТОВ-АФ «Нефедівське»	142,2	15,7	15,7	1,8	549,1	60,7	24,5	2,7	172,4	19,1	904,5	100
СТЗОВ «Зоря»	117,4	22,4	5,2	0,9	343,8	65,2	3,0	0,6	57,8	10,9	527,2	100
ТОВ «Династія»	28,8	9,4	10,7	3,5	227,3	74,1	10,1	3,3	29,9	9,7	306,8	100
ТОВ «Надія»	14,1	4,3	2,1	0,7	186,2	56,7	0,8	0,2	125,3	38,1	328,5	100
ТОВ «Колос»	24,7	7,8	2,8	0,9	170,1	54,1	6,6	2,1	110,4	35,1	314,6	100

Додаток П.2.1

**Структура матеріальних витрат в галузі рослинництва у сільськогосподарських підприємствах
Хмельницької області**

Сільськогосподарське підприємство	Насіння та посадковий матеріал		Мінеральні добрива		Нафтопродукти		Електроенергія		Інша продукція		Паливо		Запасні частини та інше		Оплата послуг		Разом	
	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%	сума	%
2021 рік																		
СТОВ ВФ «Мрія»	442,0	20,7	822,2	38,6	460,9	21,6	18,6	0,9	-	-	-	-	62,0	2,9	326,4	15,3	2132,1	100
ТОВ «Гуменецьке»	196,0	25,6	154,0	20,1	228,1	29,8	3,0	0,4	8,4	1,1	1,0	0,2	26,2	3,4	148,3	19,4	765,0	100
СТОВ-АФ «Нефедівське»	189,0	41,3	71,4	15,4	104,4	22,7	6,4	1,4	23,0	5,1	-	-	31,0	6,7	34,2	7,4	459,4	100
СТЗОВ «Зоря»	115,0	32,1	8,6	2,4	181,7	50,7	24,9	6,9	-	-	-	-	10,1	2,8	18,1	5,1	358,4	100
ТОВ «Династія»	96,6	21,3	65,5	14,5	159,3	35,2	4,1	0,9	-	-	1,5	0,4	26,9	5,9	98,0	21,8	451,9	100
ТОВ «Надія»	60,5	30,4	58,7	29,5	63,9	32,2	12,7	6,3	-	-	-	-	3,3	1,6	-	-	199,1	100
ТОВ «Колос»	50,7	57,1	20,6	23,2	9,5	10,7	3,0	3,4	1,2	1,4	-	-	1,5	1,7	2,2	2,5	88,7	100
2020 рік																		
СТОВ ВФ «Мрія»	608,0	25,7	565,8	23,9	687,3	29,2	21,0	0,8	-	-	-	-	132,6	5,6	349,3	14,8	2364,0	100
ТОВ «Гуменецьке»	214,8	36,2	53,3	8,9	250,7	42,3	3,0	0,6	10,5	1,8	1,0	0,2	43,5	7,3	16,0	2,7	592,8	100
СТОВ-АФ «Нефедівське»	113,6	25,3	67,5	15,0	106,0	23,6	10,5	2,3	32,7	7,3	-	-	28,0	6,2	91,2	20,3	449,5	100
СТЗОВ «Зоря»	141,7	63,4	5,2	2,3	37,1	16,6	18,5	8,3	-	-	-	-	9,0	4,0	12,1	5,4	223,6	100
ТОВ «Династія»	73,2	33,9	17,2	7,9	95,0	43,9	2,1	0,9	-	-	-	-	9,2	4,3	19,6	9,1	216,3	100
ТОВ «Надія»	107,8	72,7	18,6	12,6	16,0	10,8	3,8	2,6	-	-	-	-	2,0	1,3	-	-	148,2	100
ТОВ «Колос»	48,4	51,2	16,8	17,7	15,9	16,8	1,0	1,1	2,4	2,5	-	-	4,2	4,4	6,0	6,3	94,7	100
2019 рік																		
СТОВ ВФ «Мрія»	497,9	18,7	808,7	30,5	605,8	22,8	30,5	1,2	-	-	-	-	519,9	19,6	192,8	7,2	2655,6	100
ТОВ «Гуменецьке»	136,1	23,3	91,8	15,7	279,7	47,8	3,1	0,6	-	-	1,0	0,2	50,0	8,5	23,0	3,9	584,7	100
СТОВ-АФ «Нефедівське»	125,0	22,7	79,0	14,4	167,0	30,4	24,4	4,4	22,0	4,1	-	-	30,2	5,5	101,5	18,5	549,1	100
СТЗОВ «Зоря»	110,5	32,1	-	-	137,9	40,1	21,1	6,2	-	-	-	-	39,0	11,3	35,3	10,3	343,8	100
ТОВ «Династія»	79,0	34,8	21,1	9,3	110,0	48,4	1,8	0,8	-	-	-	-	7,8	3,4	7,6	3,3	227,3	100
ТОВ «Надія»	75,4	40,5	55,7	29,9	45,3	24,3	7,8	4,2	-	-	-	-	2,0	1,1	-	-	186,2	100
ТОВ «Колос»	44,6	40,5	18,8	17,1	16,6	15,1	3,4	3,1	2,4	2,2	-	-	9,1	8,3	15,2	13,7	110,1	100

Додаток Р.2.1
Матриця витрачання грошей на матеріальні витрати сільськогосподарськими підприємствами Хмельницької області

№ з/п	Сільськогосподарське підприємство	Насіння та посадковий матеріал	Мінеральні добрива	Нафтопродукти
2021 рік				
1.	СТОВ ВФ «Мрія»	-	+	-
2.	ТОВ «Гуменецьке»	-	-	+
3.	СТОВ-АФ «Нефедівське»	+	-	-
4.	СТЗОВ «Зоря»	-	-	+
5.	ТОВ «Династія»	-	-	+
6.	ТОВ «Надія»	-	-	+
7.	ТОВ «Колос»	+	-	-
2020 рік				
1.	СТОВ ВФ «Мрія»	-	-	+
2.	ТОВ «Гуменецьке»	-	-	+
3.	СТОВ-АФ «Нефедівське»	+	-	-
4.	СТЗОВ «Зоря»	+	-	-
5.	ТОВ «Династія»	-	-	+
6.	ТОВ «Надія»	+	-	-
7.	ТОВ «Колос»	+	-	-
2019 рік				
1.	СТОВ ВФ «Мрія»	-	+	-
2.	ТОВ «Гуменецьке»	-	-	+
3.	СТОВ-АФ «Нефедівське»	-	-	+
4.	СТЗОВ «Зоря»	-	-	+
5.	ТОВ «Династія»	-	-	+
6.	ТОВ «Надія»	+	-	-
7.	ТОВ «Колос»	+	-	-

Додаток С.2.1

**Кореспонденція рахунків з обліку витрат рослинництва в СТОВ ВФ «Мрія»
Кам'янець-Подільського району Хмельницької області**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1.	Видано зі складу швидкозношувані предмети на виробництво продукції рослинництва	231	22	82,25
2.	Нараховано в фонд оплати праці робітників, які зайняті виробництвом продукції рослинництва, збір у Фонд соціального страхування	231	652	797,44
3.	Нараховано в фонд оплати праці робітників, які зайняті виробництвом продукції рослинництва, збір у Фонд зайнятості населення	231	653	4301,57
4.	Списано на витрати виробництва продукції рослинництва втрати від технічно неминучого браку	231	24	32,21
5.	Оплачено готівкою витрати на виробництво продукції рослинництва	231	301	101,7
6.	Оплачено з поточного рахунку витрати на виробництво продукції рослинництва	231	311	231,87
7.	Оплачено з підзвітних сум витрати на виробництво продукції рослинництва	231	372	45,9
8.	Списано на собівартість продукції рослинництва суми незадоволених претензій	231	374	69,6
9.	Проведено до оцінку незавершеного виробництва	231	423	76,5
10.	Проведені відрахування до резерву на оплату відпусток працівниками, що зайняті в рослинництві	231	471	231,9
11.	Включено до складу витрат майбутніх періодів частину витрат виробництва продукції рослинництва	39	231	65,32
12.	Списано на збиток втрати незавершеного виробництва внаслідок стихійного лиха	99	231	157,67

Додаток Т.2.1

Розподіл витрат минулого року в СТОВ ВФ «Мрія» Кам'янець-Подільського району**Хмельницької області, грн.**

№ з/п	Статті витрат	Підняття зябу, 300 га				Внесення органічних добрив, 200 га			
		всього витрат	витрати на 1 га	овес, 200 га	соняшник, 100 га	всього витрат	витрати на 1 га	цукрові буряки, 150 га	картопля, 50 га
1.	Витрати на оплату праці	1500	5	1000	500	400	2	300	100
2.	Відрахування на соціальні заходи	600	2	400	100	200	1	150	50
3.	Добрива					6000	30	4500	1500
4.	Роботи та послуги	300	1	200	100	200	1	150	50
5.	Витрати на утримання основних засобів в т.ч.:	5700	19	3800	1900	1000	5	750	250
	- пальне та мастильні матеріали;	5100	17	3400	1700	800	4	600	200
	- амортизація основних засобів;	600	2	400	200	200	1	150	50
	- інші витрати	300	1	200	100				
6.	Витрати на управління та обслуговування виробництва	600	2	400	200	200	1	150	50
	Разом	9000	30	6000	3000	8000	40	6000	2000

Додаток А.2.2

Сільгосппідприємств ТОВ ім. Шевченка
підприємство

Цех тракторно-рільнича бригада

Площа посіву 400га

Нормативна калькуляція собівартості посіву пшениці ярової

№ статей (шифр витрат)	Найменування статей витрат	За нормами на початок попереднього місяця на 1га, грн.	За нормами на початок даного місяця на 1га, грн.	Різниця проти попереднього періоду	Відмітки про зміни норм		
					дата	№ звіту	порядкови й № звіту
1.	Матеріальні витрати в т.ч. насіння	2181,2 1636,3	2203,1 1636,3	+ 21,9 -	10.05	14	4
2.	Заробітна плата	2,3	2,5	+ 0,2	10.05	10	3
3.	Відрахування на соціальні потреби	0,87	0,87	-			
4.	Амортизація	59,6	59,6	-			
5.	Роботи та послуги сторонньої організації	93,2	93,2	-			
6.	Інші витрати	36,7	36,7	-			
	Всього	2373,87	2395,97	+22,1	-	-	-

Нормативну калькуляцію склав _____
дата підпис

Голова нормативного
відділу _____
підпис

Додаток Б.2.2

Підприємство ТОВ ім. Шевченка
підприємство

Нормативна калькуляція
насіння пшениці ярої при урожайності 28,6 ц/га

На який період травень
місяць, декада

Номенклатурний номер	Сорт насіння	Звітна ціна, грн.	Норми затрат на 1 га		Відмітки про зміни норм		
			кількість, ц	сума, грн.	дата	№ повідомлення	порядковий № повідомлення
1.	«Приокська» еліта	387,0	-	1045	10.05	14	4
2.	«Приокська» репродукція 1 клас	219,0	-	591,3	10.05	10	3
	Всього	606,0		1636,3			

Головний агроном _____
Економіст-нормувальник _____

Додаток В.2.2

Виробнича калькуляція трудових витрат і заробітної плати ТОВ ім. Шевченка Хмельницького району

Хмельницької області

Ф.І.П (табельний номер)	Професія (шифр професії)	Умови роботи, тип обладнання	Розряд робіт	Класність	Одиниця виміру	Посів пшениці ярої		Норма на одиницю робіт продукції			На весь об'єм робіт				Відмітки про зміни норм			
						за 1 день	за місяць	люд. -год.	сума, грн.		всього	люд. -год.	сума, грн.		всього	дата	№ по відомлення	порядковий № повідомлення
									без класності	за класність			без класності	за класність				
Білоус Г.П.	посівний	СЗП-3,6	6	-	га	28	200	1,8	1,5	-	1,05	360	210	-	210	7.05	16	4
Корнилов Е.А.	посівний	СЗП-3,6	6	-	га	28	200	1,8	1,5	-	1,05	360	210	-	210	7.05	16	4
Всього	-	-	-	-	-	56	400	-	1,5	-	1,05	-	420	-	420	-	-	-
Привалов Г.А.	механізатор	ДТ-75	6	1	га	56	400	1,8	1,25	0,25	1,5	720	500	100	600	-	-	-
Всього	-	-	-	-	-	56	400	-	1,25	0,25	2,55	-	920	100	1020	-	-	-

Додаток Д.2.2

Розрахунок планового завдання по обсягу виробництва продукції в рілній бригаді № 2 за 2021 рік ТОВ

«Козацька долина-2006» Кам'янець-Подільського району Хмельницької області

№ з/п	Культура і види продукції	По річному госпрозрахунковому завданню					Уточнений план				Фактичні	
		Посі вна пло ща	Урожай з 1га	Валови й збір, ц	Вартість продукції		Фактичн а посівна площа	Валовий збір фактично ї площі посіву	Вартість валового збору	Валовий збір	Урожайн ість 1га, ц	Вартість усього урожаю
					1ц продукції	Всього урожаю						
1.	Озима пшениця:	226	-	-	-	-	223	-	-	-	-	-
	- зерно;	-	27	6102	24,0	146448	-	6021	144504	7582	34	181968
	- солома полова	-	27	6102	1,0	6102	-	6021	6021	7136	32	7136
2.	Цукрові буряки	92	-	-	-	-	92	-	-	-	-	-
	Коренеплоди	-	240	22080	6,70	147936	-	22080	147936	22816	248	152867
	Гичка	-	50	4600	0,50	2300	-	4600	2300	5060	55	2530
	Разом								460300			512070

Додаток Ж.2.2

Розрахунок затрат на виробництво продукції за плановими нормами на фактичний обсяг виробленої продукції, виконаних робіт і послуг по рілльничій бригаді № 1 ТОВ ім. Шевченка Хмельницького району Хмельницької області

№ з/п	Види продукції, робіт, послуг	Одиниця виплати	Фактично вироблено продукції	Витрати на оплату праці, грн.	
				на одиницю	на всю продукцію
1.	Озима пшениця	ц	6500	12,26	79690,0
2.	Цукрові буряки	ц	20300	8,70	176610,0
3.	Посів озимих	га	180	196,0	35280,0
4.	Оранка зябу і т. ін.	га	410	68,50	28085,0
	Всього				727120,0
№ з/п	Вид продукції (робіт, послуг)	Дебет рахунка 23 з кредиту рахунка		Залишок незавершеного виробництва	Кредит рахунка 23 в дебет рахунка

Додаток А.3.2

(найменування підприємства)

Відомість аналітичного обліку і контролю відхилень виробничих витрат від встановлених нормативів

за _____ 200__ р.

місяць(період)

№ документа, дата	Період записів, найменування об'єктів обліку і процесів виробництва	Види і статті витрат та відхилення від нормативів (+, -)							
		оплата праці	добрива	засоби захисту рослин	робота вантажних автомашин	робота тракторів	і т. д.	разом	причини, винні особи підрозділу
	1. З початку року, всього								
	в т. ч. по:								
	- пшениця клас І;								
	- пшениця клас ІІ;								
	- і т.д.								
	2. За місяць (період)								
	а) зерно класу І:								
	- внесення мін добрив;								
	- обробка ґрунту;								
	- посів;								
	- збирання врожаю;								
	- транспортування;								
	- і т.д.								
	б) зерно класу ІІ								
	3. Разом								
	Разом за місяць								
	Разом з початку року								
	в т.ч.по:								
	- зерно класу І;								
	- зерно класу ІІ;								
	- і т.д.								

Бухгалтер

(підпис)

Бригадир

(підпис)

Додаток Б.3.2

**Розподіл загальновиробничих витрат галузі рослинництва в СТОВ ВФ
«Мрія» Ка'мянець-Подільського району Хмельницької області в 2021 р.**

Об'єкти калькулювання	Пряма оплата праці, грн.	Коефіцієнт розподілу	Загальновиробничі витрати, грн.
Кукурудза на зерно	3119	0,7245	2260
Пшениця озима	20805	0,7245	15073
Пшениця яра	7326	0,7245	5308
Гречка	613	0,7245	444
Ячмінь ярий	8636	0,7245	6257
Горох	8221	0,7245	5956
Цукровий буряк	126989	0,7245	92004
Викосуміші - викоовес	4229	0,7245	3064
Гірчиця	694	0,7245	503
Редька олійна	669	0,7245	485
Капуста	4400	0,7245	3188
Огірки	842	0,7245	610
Помідори	2109	0,7245	1526
Буряк столовий	339	0,7245	246
Морква столова	1044	0,7245	757
Цибуля	20030	0,7245	14512
Редиска	402	0,7245	292
Буряк кормовий	40826	0,7245	29579
Гичка кормового буряка	304	0,7245	221
Гичка цукрового буряка	321	0,7245	233
Кукурудза на зелений корм	11488	0,7245	8323
Однорічні трави на зелений корм	18256	0,7245	13227
Багаторічні трави на сіно	2507	0,7245	1817
Багаторічні трави на зелений корм	7012	0,7245	5081
Солома озима	3686	0,7245	2671
Солома яра	1918	0,7245	1390
Силос	2996	0,7245	2171

продовження додатку Б.3.2

Сінаж	3767	0,7245	2730
Внесення під зяб органічних добрив	153	0,7245	111
Лущення стерні	147	0,7245	107
Посів озимої пшениці на зерно	5304	0,7245	3843
Посів озимих на корм	22	0,7245	16
Витрати на теплиці весною	14342	0,7245	10391
Разом	323513	х	234396

Додаток В.3.2

**Еталонний виробіток, коефіцієнти перерахунку фізичних тракторів
в еталонні**

Марка	Виробіток умовних еталонних гектарів		Витрати пального на 1 ум. ет. га, кг
	за одну год. (коефіцієнт перерахунку фізичних тракторів в еталонні)	за 7-годинну зміну	
T-130	1,76	12,3	11,1
T-150	1,65	11,6	14,1
T-130Б	1,54	10,8	11,9
T-4A	1,45	10,2	13,6
T-100M	1,34	9,4	12,1
ДТ-785М	1,1	7,7	12,6
ДТ-75	1,03	7,2	12,9
T-74	1,0	7,0	10,6
T-70C	0,9	6,3	13,2
ДТ-54C	0,86	6,0	9,3
T-54B	0,69	4,8	9,5
K-701M	3,0	21,0	14,8
K-701	2,7	18,9	14,8
K-700A	2,2	15,4	14,8
K-700	2,1	14,7	14,8
T-150K	1,50	10,5	14,9
MT3-102	0,89	6,3	17,3
MT3-100	0,87	6,1	17,3
MT3-82	0,73	5,1	17,7
MT3-80	0,7	4,9	17,7
ЮМЗ-6Л	0,6	4,2	14,5
MT3-52	0,58	4,1	11,8
MT3-50	0,55	3,9	12,4
T-40AM	0,54	3,8	10,5
T-40M	0,53	3,7	10,8
T-40A	0,5	3,5	11,4
T-40	0,48	3,4	10,2
T-25A	0,3	2,1	15,3
T-16M	0,22	1,5	13,2
ХТЗ-16131	2,20	15,4	12,35
ХТЗ-17021	2,46	17,22	12,09
ХТЗ-25Ф	0,3	2,1	15,3
ХТЗ-17221	2,46	17,22	12,09
"Массей Фергюссон 8940"	1,94	13,58	14,93
"Массей Фергюссон 9240"	2,14	14,98	16,44
"Джон Дір"	2,53	17,71	11,38
„Валмет 8400"	2,17	15,19	12,88

Додаток Д.3.2

Затверджено Наказом Міністерства

Виробничий підрозділ Машинно-тракторний паркАналітичний рахунок Транспортні роботи тракторного парку

аграрної політики України

від 7 березня 2019 р. № 49

Виробничий звіт № 10.3 б. с.-г.

машинно-тракторного парку за грудень 2021 року

І. Витрати на виробництво (дебет)

№ рядка	Обліковий період (за місяць з початку року)	В дебет рахунка з кредиту рахунків									
		Витрати на оплату праці (661)		Відрахування на соціальні заходи (65)	Матеріальні витрати		Амортизація основних засобів (131)	РММ			Разом
		Дні, люд.-год.	сума, грн.		паливо (203)	запасні частини					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	ЗМ										
2.	ЗПР		16957,04	6308,02	89604,45	-	37210,37	15486,38			165566,26
3.	ЗМ		1025,00	381,30	6562,50	2023,00	2650,20	1905,28			14547,28
4.	ЗПР		17982,04	6689,32	96166,95	2023,00	39860,57	17391,66			180113,54

продовження додатку Д.3.2

II. Виконані роботи, надані послуги (кредит)

№ рядка	Обліковий період (за місяць з початку року)	Розподіл витрат за споживачами послуг (15, 20, 21, 23, 91, 92, 93)									
		Зернові відходи (208)		Лісоматеріали (205)		Добрива (208)		Загальновиробничі витрати галузі рослинництва (911)		Загальновиробничі витрати напрямів діяльності (914)	
		ет. га	сума, грн.	ет. га	сума, грн.	ет. га	сума, грн.	ет. га	сума, грн.	ет. га	сума, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	ЗМ										
2.	ЗПР	-	-	2183	26196,00	417	5004,00	194	2328,00	2642	31704,00
3.	ЗМ	64,2	770,40	-	-	-	-	63	756,00	58	696,00
4.	ЗПР	64,2	770,40	2183	26196,00	417	5004,00	257	3084,00	2700	32400,00
5.	Калькул. різниця	-	254,23	-	8644,68	-	1651,32	-	1017,72	-	10692,00
Разом		64,2	1024,63	2183	34840,68	417	6655,32	257	4101,72	2700	43092,00

продовження додатку Д.3.2

II. Виконані роботи, надані послуги (кредит)

№ рядка	Обліковий період (за місяць з початку року)	Розподіл витрат за споживачами послуг (15, 20, 21, 23, 91, 92, 93)											
		Населенню за готівку (903)		На будівництво пекарні (151)		Стороннім організаціям (903)		Аміачна селітра під озиму пшеницю (231)		Сільськогосподарські роботи		Разом	
		ет. га	сума, грн.	ет. га	сума, грн.	ет. га	сума, грн.	ет. га	сума, грн.	ет. га	сума, грн.	ет. га	сума, грн.
1	2	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22		
1.	ЗМ												
2.	ЗПР	587	770,40	115	1380,00	3906,9 0	46882,8	-	-	-	-	10044,9	120538,8
3.	ЗМ	35	420,00	31	372,00	177	2124,00	4,9	58,80	2887	12847,15	3320,10	18044,35
4.	ЗПР	622	7464,00	146	1752,00	4083,9 0	49006,8	4,9	58,80	2887	12847,15	13365	138583,15
5.	Калькул. різниця	-	2463,12	-	578,16	-	16209,7 6	-	19,40	-	-	-	41530,39

Разом	622	9927,12	146	2330,16	4083,9	65216,5 6	4,9	78,20	2887	12847,15	13365	180113,54
-------	-----	---------	-----	---------	--------	--------------	-----	-------	------	----------	-------	-----------

Додаток Е.3.2

Структура виробництва собівартості продукції рослинництва СТОВ ВФ «Мрія»

Кам'янець-Подільського району Хмельницької області за 2021 рік

Вид культури	Насіння та посадковий матеріал		Мінеральні добрива		Нафтопродукти		Оплата послуг і робіт сторонніх організацій		Інші матеріальні витрати		Прямі витрати на оплату праці		Амортизація необоротних активів		Відрахування на соціальні заходи		Решта ін. продукції та ЗВВ		Разом	
	сума, тис. грн.	частка, %	сума, тис. грн.	частка, %	сума, тис. грн.	частка, %	сума, тис. грн.	частка, %	сума, тис. грн.	частка, %	сума, тис. грн.	частка, %	сума, тис. грн.	частка, %	сума, тис. грн.	частка, %	сума, тис. грн.	частка, %	сума, тис. грн.	частка, %
Пшениця	77,5	9,43	249,5	30,36	161,2	19,61	34,8	4,23	56,2	6,83	62,1	7,56	16,3	1,98	14,9	1,84	149,2	18,16	821,7	100
Кукурудза на зерно	142,0	24,05	134,0	22,69	41,7	7,06	-	-	75,9	12,85	88,8	15,03	17,3	2,93	21,3	3,61	69,6	11,78	590,6	100
Ячмінь	86,0	13,75	196,1	31,36	79,4	12,70	26,4	4,22	76,3	12,20	40,9	6,54	1,7	0,27	9,8	1,57	108,7	17,39	625,3	100
Овес	10,8	37,11	1,3	4,47	1,5	5,16	-	-	7,2	27,74	1,6	5,49	0,9	3,09	0,4	1,38	5,4	18,56	29,1	100
Соняшник на зерно	33,9	17,76	43,1	22,58	17,0	8,91	8,3	4,35	42,3	22,17	7,5	3,93	4,3	2,25	1,8	0,97	32,6	17,08	190,8	100
Соя	14,3	14,83	15,7	16,29	11,1	11,52	-	-	26,4	27,39	4,9	5,0	1,9	1,97	1,2	1,24	20,9	21,68	96,4	100
Ріпак озимий	4,2	4,35	32,5	33,47	9,7	9,98	-	-	0,7	0,72	2,4	2,47	0,5	0,51	0,6	0,62	46,5	47,88	97,1	100

Додаток Ж.3.2

**Статті витрат, представлені в складі собівартості продукції рослинництва в досліджуваних
господарствах Хмельницької області за 2021 р.**

№ з/п	Статті витрат	За методичними рекомендаціями	ТОВ «Козацька долина-2006»	СТОВ ім. Шевченка	СТОВ ВФ «Мрія»	ТОВ «Зоря»
1.	Витрати на оплату праці	+	+	+	-	+
2.	Основна заробітна плата	-	-	-	+	-
3.	Додаткова заробітна плата	-	-	-	+	-
4.	Відрахування на соціальні заходи	-	+	+	+	+
5.	Насіння і садивний матеріал	+	+	+	+	+
6.	Добрива	+	+	+	+	-
7.	Мінеральні добрива	-	+	-	-	+
8.	Органічні добрива	-	+	-	-	+
9.	Ядохімікати	-	+	-	-	-
10.	Засоби захисту рослин	+	-	+	+	+
11.	Роботи і послуги	+	+	+	+	+
12.	Послуги автотранспорту	-	+	+	+	+
13.	Послуги гужового транспорту	-	+	+	-	-
14.	Електропостачання	-	-	+	-	-
15.	Водопостачання	-	-	+	+	-
16.	Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+	+
17.	Поточний ремонт	-	-	-	-	+
18.	Інші витрати на утримання основних засобів, в т.ч. паливо і мастило	+	+	+	+	+
19.	Амортизація основних засобів	-	+	+	+	+
20.	Інші статті за ініціативою підприємства	+	+	+	+	+
21.	Непродуктивні витрати (в обліку)	+	-	-	-	-
22.	Загальновиробничі витрати	+	+	+	+	+

Додаток А.3.3

**Результати обстеження стану внутрішнього контролю в
сільськогосподарських підприємствах Хмельницької області**

№з/п	Питання	Відповідь, %	
		Так	Ні
1	Організаційна структура підприємства		
1.1	Розроблена та затверджена організаційна структура, підпорядкування виконавців	60,0	40,0
1.2	Розроблена та затверджена система бюджетування	80,0	20,0
1.3	Наявність на підприємстві організаційних регламентів, а саме:	0,0	0,0
1.3.1	Положення про службу внутрішньогосподарського контролю	0,0	100,0
1.3.2	Положення про структурні підрозділи	60,0	40,0
1.3.3	Положення про облікову політику	80,0	20,0
1.3.4	Посадові інструкції персоналу	20,0	80,0
1.3.5	Положення про службу внутрішнього аудиту (ревізійну службу)	20,0	80,0
1.3.6	Графік документообороту	0,0	100,0
2	Розподіл обов'язків, повноважень, відповідальності		
2.1	Визначення кола посадових осіб, які мають право підпису первинних документів	100,0	0,0
2.2	Розподіл контрольних функцій (обов'язків) між працівниками, які виконують операції на визначеній ділянці	0,0	100,0
2.3	Легітимність повноважень матеріально-відповідальних осіб (наказ керівника, договір про повну матеріальну відповідальність)	100,0	0,0
3	Забезпечення умов збереження майна, грошових коштів, облікових реєстрів, документів		
3.1	Організоване зберігання активів і виробничих запасів:	0,0	0,0
3.1.1	Склади, обладнані місцями для зберігання виробничих запасів	100,0	0,0
3.1.2	Склад охороняється та оснащений сигналізацією	100,0	0,0
3.1.3	Грошові кошти та бланки суворої звітності зберігаються у сейфі та доступ до них обмежений	60,0	40,0
3.1.4	Супровід касира під час доставки грошових коштів до установи банку (з установи банку)	40,0	60,0
3.2	Всі документи зброшуровані та послідовно пронумеровані	60,0	40,0
4	Регламентація та діяльність внутрішніх контролюючих органів		
4.1	Затверджені та діють внутрішні контролюючі органи	0,0	0,0
4.1.1	Служба внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор)	0,0	100,0
4.1.2	Ревізійна комісія (ревізор)	60,0	40,0
4.1.3	Інвентаризаційна комісія	60,0	40,0
4.1.4	Комісія по прийманню (передачі), списанню основних засобів	0,0	100,0
4.2	Контрольні дії (планові та непланові)	0,0	0,0
4.2.1	Раптова ревізія каси	0,0	100,0
4.2.2	Ревізія чи інвентаризація при зміні матеріально-відповідальної особи	40,0	60,0
4.3	Регулярне проведення інвентаризації	80,0	20,0
4.4	Оцінка факторів виявлених контрольних відхилень:	0,0	0,0
4.4.1	Неохайність, безвідповідальність, розсіяність персоналу тощо	100,0	0,0

продовження додатку А.3.3

4.4.2	Невірні судження або невірне розуміння інструктивних матеріалів	100,0	0,0
4.4.3	Навмисні дії в результаті змови працівників	40,0	60,0
4.4.4	Зловживання з боку керівництва	0,0	100,0
4.5	Проведення зовнішнього аудиту (контролю) не рідше одного разу на рік	100,0	0,0
4.6	Виправлення помилок та викривлень за наслідками зовнішнього та внутрішнього контролю	40,0	60,0
5	Кадрова політика		
5.1	Проведення заходів з навчання, підвищення кваліфікації кадрів	20,0	80,0
5.2	Інформування працівників про результати роботи їх підрозділу	0,0	100,0
5.3	Використання матеріального стимулювання (покарання) за позитивні (негативні) наслідки контролю	0,0	100,0
6	Система бухгалтерського обліку		
6.1	Наявність робочого Плану рахунків	60,0	40,0
6.2	Контроль кореспонденції рахунків головним бухгалтером або уповноваженою особою	60,0	40,0
6.3	Санкціонування всіх типових і нетипових господарських операцій керівником або уповноваженою особою	90,0	10,0
6.4	Відображення в обліку господарських операцій лише на підставі первинних документів	60,0	40,0
6.5	Взаємоузгодженість всіх облікових реєстрів та первинних документів	40,0	60,0
6.6	Наявність необґрунтованих виправлень в первинних документах і реєстрах обліку	100,0	0,0
6.7	Відображення операцій в момент їх здійснення	20,0	80,0
7	Система комп'ютерної обробки інформації		
7.1	Бухгалтерський облік автоматизовано	20,0	80,0
7.2	Засоби захисту інформації від несанкціонованого доступу в наявності	10,0	90,0
7.3	Дублювання даних електронного обліку на випадок втрати, знищення чи псування	10,0	90,0

Додаток Б.3.3

**Анкета оцінки внутрішньогосподарського контролю та обліку процесу
виробництва (на прикладі 30 сільськогосподарських підприємств
Хмельницької області)**

№	Направлення та питання тестування	Відповіді			Примітка
		Нема відповіді	Так	Ні	
1.	<u>Умови</u> Чи має ще хтось, крім відповідальних осіб доступ до бланків накладних, лімітно-забірних карт, актів, нарядів, табелів, облікових листів?	3	2	25	-
2.	<u>Реальність</u> Чи перевіряються вимоги на матеріали і картки (табелі, наряди) обліку робочого часу після їх підготування бригадиром?	1	28	1	-
3.	Чи перевіряються щотижневі звіти про працю і використані матеріали, підготовлені бригадиром?	3	1	26	-
4.	<u>Повнота</u> Чи проводиться попередня нумерація накладних, лімітно-забірних карт, вимог, нарядів, табелів, облікових листів? Чи використовується вона для виявлення відсутніх або фіктивних документів?	1	9	20	-
5.	<u>Відповідальність</u> Чи готують наряди замовлення, накладні на матеріали і заявки потреб робочої сили спеціально підготовлені особи?	5	-	25	-
6.	<u>Точність</u> Чи перевіряється розбіжність між даними первинних документів на відпуск матеріалів, обліку праці і виробничих звітів (особових рахунків)?	1	29	-	-
7.	Чи здійснюється періодичний перегляд нормативних витрат?	1	28	1	-
8.	Чи враховуються розбіжності між інформацією звітів про готову продукцію і звітів про отриману на склад продукцію?	1	29	-	-
9.	<u>Класифікація</u> Чи правильно класифікуються витрати по елементах і по статтях калькуляцій? Чи правильно складається кореспонденція рахунків?	5	20	5	-
10.	<u>Облік</u> Чи вибраний метод обліку витрат і калькуляції собівартості продукції?	3	18	9	-
11.	Чи перевіряють осіб відповідальних за облік витрат, облік по сегментах та зведений облік	2	21	7	-
12.	<u>Періодизація</u> Чи відповідає облік витрат принципу «тимчасової визначеності фактів господарської діяльності»	10	5	15	-

Додаток В.3.3

**Анкета обстеження внутрішньогосподарського контролю
на (на прикладі 30 сільськогосподарських підприємств
Хмельницької області)**

№ з/п	Питання	Відповіді		
		Так	Ні	Частково
1.	Чи є в Наказі про облікову політику нормативне закріплення по організації внутрішньогосподарського контролю?	28	2	-
2.	Чи є в положенні розділ (пункт), що розглядає питання по організації внутрішньогосподарського контролю?	25	5	-
3.	Чи є в положенні розділ, в якому зазначено про здійснення обліковими працівниками контрольних функцій?	5	20	5
4.	Чи є в положенні по внутрішньогосподарському контролю графіки проведення незалежних аудиторських перевірок?	2	26	2
5.	Чи є затвердженні керівником підприємства посадові інструкції для кожного працівника по контролю окремих об'єктів обліку?	15	10	5
6.	Чи є в посадових інструкціях по окремим об'єктам обліку опис обов'язків працівників внутрішньогосподарського контролю?	3	26	1
7.	Чи є в посадових інструкціях визначення обов'язків для головного бухгалтера по здійсненню внутрішньогосподарського контролю?	5	24	1
8.	Чи закріплено на підприємстві документально передачу частини контрольних функцій заступнику головного бухгалтера з правом другого підпису?	10	15	5
9.	Чи закріплено на підприємстві юридично передачу головного бухгалтера частини контрольних функцій безпосередньо виконавцям внутрішньогосподарського контролю?	5	24	1
10.	Чи застосовується для здійснення внутрішньогосподарського контролю при формуванні виробничих витрат система лімітування та нормування фінансових, матеріальних та трудових ресурсів?	10	18	2
11.	Чи є на підприємстві служба внутрішнього аудиту?	6	12	2
12.	Служба внутрішнього аудиту є відокремленим структурним підрозділом?	2	28	-
13.	Служба внутрішнього аудиту входить до складу бухгалтерії підприємства	1	28	1
14.	Служба внутрішнього аудиту підпорядковується керівникові підприємства?	1	29	-
15.	Служба внутрішнього аудиту підпорядковується головному бухгалтеру?	-	100,0	-

Додаток Д.3.3

**Пропонована анкета загальної перевірки стану бухгалтерського обліку
внутрішньогосподарського контролю**

№ з/п	Зміст питання або об'єкт дослідження	Зміст Питання, %		Примітки
		Так	Ні	
1.	Чи відповідає графік документообороту обліку витрат на виробництві?	15,0	85,0	-
2.	Чи перевіряється інвентаризація незавершеного виробництва?	0,5	95,0	-
3.	Чи вірно проведена класифікація витрат по елементах і статтях калькуляції в центрах відповідальності?	60,0	40,0	-
4.	Чи перевіряються відповідні дані аналітичного і синтетичного обліку витрат на виробництво?	65,0	35,0	-
5.	Чи відповідають методи списання загальновиробничих і загальногосподарських витрат?	40,0	60,0	-
6.	Чи є зведений облік витрат на виробництво в центрі прибутку?	15,0	85,0	-
7.	Чи перевіряються дані за сегментами витрат і дані зведеного обліку?	10,0	90,0	-
8.	Чи збільшується продуктивність праці в результаті збільшення заробітної плати?	85,0	15,0	-
9.	Чи відповідає облік витрат принципу «вибірковому визначенню фактів»?	90,0	10,0	-

Додаток Е.3.3

Затверджую: Голова наглядової ради

**Пропонована річна програма внутрішньогосподарського контролю витрат
на виробництво та вихід продукції рослинництва**

Внутрішній контролер _____

№ з/п	Етапи контрольних процедур	Виконавець	Індекс робочого документу контролера	Примітки
1.	Внутрішній контроль формування і документального відображення поточних затрат по статтях витрат, що встановлюються обліковою політикою, а також відповідність номенклатури статей по встановленому галузевому переліку			
2.	Внутрішній контроль витрат на оплату праці і відрахування на соціальні потреби			
3.	Внутрішній контроль матеріальних запасів: - по видах культур; - засоби захисту рослин; - нафтопродукти; - запасні частини; - інші			
4.	Внутрішній контроль обліку витрат на утримання основних засобів: - нафтопродукти; - амортизація основних засобів; - ремонт основних засобів			
5.	Внутрішній контроль внутрішніх та зовнішніх робіт і послуг			
6.	Внутрішній контроль розподілу загально виробничих та загальногосподарських витрат по галузі рослинництва			
7.	Внутрішній контроль інших витрат			
8.	Внутрішній контроль калькуляції собівартості продукції рослинництва			
9.	Оформлення звіту по перевірці і виявлення внутрішньогосподарських резервів зниження собівартості продукції			

Додаток Ж.3.3

Графік документообігу на складі (ТМЦ, крім сировини)
Затверджений наказом № від “ ” 200 р.

Створення документа				Перевірка документа та його затвердження					Обробка документа		Передача паперової форми документу в архів	
Паперова та електронна форма				Паперова форма								
Найменування документа	Кількість примірників	Відповідальний за складання	Строки виконання	Відповідальний за перевірку	Відділ, який представляє документ	Строки представлення	Підпис документа керівником вищого рівня	Напрямок контролю	Хто виконує обробку	Строки виконання обробки	Хто виконує передачу	Строки передачі до архіву
1	2	3	4	5	6	7	8	10	11	12	13	14
Прибуткова накладна від постачальника, акт купівлі-продажу (зовнішня)	1			Відділ закупок, бухгалтер даної ділянки обліку		В день фактичного надходження ТМЦ	Постачальник, бухгалтер		Бухгалтер	В день фактичного надходження прибуткової накладної	Бухгалтер	До початку наступного звітнього місяця
Прибутковий ордер	2	Бухгалтер з даної ділянки обліку	В день фактичного надходження прибуткової накладної	Гол. бухгалтер (заступник)	Бухгалтерія	До початку наступного звітнього місяця	Комірник, бухгалтер		Комірник	В день фактичного отримання прибуткового ордеру	Бухгалтер	До початку наступного звітнього місяця
Реєстр прибуткових документів	2	Комірник	Запис здійснюється в день фактичного надходження прибуткового ордеру	Бухгалтер, відповідальний за дану ділянку обліку	Комора	Через кожний 10 (11) день звітнього місяця	Комірник, бухгалтер		Бухгалтер	До кінця звітнього місяця	Комірник	До початку наступного звітнього місяця
Картка складського обліку	1	Комірник	В день отримання прибуткового ордеру	Бухгалтер, інвентаризацій на комісія	Комора	До початку наступного звітнього місяця	Комірник		Комірник	В день складання картки	Комірник	До початку наступного півріччя
Журнал реєстрації карток складського обліку	1	Комірник	Запис здійснюється в день відкриття (запису) картки складського обліку	Бухгалтер, інвентаризацій на комісія	Комора	До початку наступного звітнього місяця	Комірник, бухгалтер		Бухгалтер	До кінця звітнього місяця	Комірник	Після закінчення в Журналі аркушів

продовження додатку Ж.3.3

Вимога на відпуск ТМЦ	1	Відповідаєльна особа, що вимагає відпуску ТМЦ, комірник іншого цеху (складу)	Не пізніше ніж за півдня до планового отримання ТМЦ	Комірник комори, бухгалтер, відповідальний за дану ділянку обліку, нач. виробництва	Цех (склад), який вимагає відпуску ТМЦ, особа	В день складання вимоги	Комірник комори, бухгалтер, відповідальний за дану ділянку обліку, нач. виробництва		Комірник	Не пізніше наступного робочого дня від дня отримання вимоги	Комірник	До початку наступного півріччя
Лімітно-забірна картка	2	Комірник цеху (складу) який передає ТМЦ	В день фактичної передачі	Бухгалтер, відповідальний за дану ділянку обліку	Комірник комори, яка передає ТМЦ	До кінця звітного місяця	Комірник, який передає, та особа, яка приймає нач. цеху, комірник іншого складу (цеху))		1 прим. - комірник, що передає; 2 прим. - особа, яка прийняла ТМЦ	В день фактичного прийняття (передачі)	Комірник, що передає; Комірник (нач. цеху, особа), що отримав	До початку наступного півріччя
Реєстр видаткових документів	2	Комірник	Запис здійснюється в день фактичного відпуску ТМЦ	Бухгалтер, відповідальний за дану ділянку обліку	Комора	Через кожний 10 (11) день звітного місяця	Комірник, бухгалтер		Бухгалтер	До кінця звітного місяця	комірник	До початку наступного звітного місяця
Нагромаджувальна відомість	1	Бухгалтер, відповідальний за дану ділянку обліку	До 2 числа місяця наступного за звітним	Гол. бухгалтер (заступник)	Бухгалтерія	До 2 числа місяця наступного за звітним	Бухгалтер, гол. бухгалтер (заступник)		Бухгалтер, відповідальний за дану ділянку обліку	До кінця звітного місяця	Бухгалтер, відповідальний за дану ділянку обліку	До початку наступного звітного місяця
Відомість № 5.1 аналітичного обліку запасів, Журнал-ордер № 5, 5а	1	Бухгалтер, відповідальний за дану ділянку обліку	До 5 числа місяця, наступного за звітним	Гол. бухгалтер (заступник)	Бухгалтерія	Не пізніше останнього дня звітного місяця	Бухгалтер, гол. бухгалтер (заступник)		Головний бухгалтер (заступник) при складанні оборотальної відомості	По закінченні місяця до 5 числа місяця, наступного за звітним	Гол. бухгалтер (заступник)	Після закінчення звітного року (до 28 лютого)

Додаток 3.3.3

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

№ з/п	Найменування показника	Форма, що характеризує стан показника	Встановлена величина підвищення або зниження КТУ
1.	Кількість праці: - прямий показник продуктивності праці; - обернені показники продуктивності праці	- коефіцієнт виконання норми за зміну (відношення фактично виконаного обсягу робіт за зміну до встановленого за нормою); - висока (в порівнянні з іншими працівниками колективу) продуктивність праці; - недостатньо висока продуктивність праці.	від + 0,1 до + 0,5 від - 0,1 до - 0,5 від + 0,1 до + 0,3
2.	Складність праці	- робота на потужних тракторах і складних агрегатах; - ремонтні роботи; - транспортні роботи; - оранка, посів і міжрядний обробіток з одночасним внесенням добрив; - збір зернових, обробіток посівів гербіцидами і пестицидами; - вміння виконати різні роботи, взаємозаміна	- 0,3 - 0,2 + 0,1 + 0,3 від + 0,1 до + 0,5
3.	Кількість праці: - прямі результативні показники, отримані в результаті замірів; - експертна оцінка; - пере спрямовані показники	- за кожен випадок зафіксованого порушення агротехніки; - висока якість виконаних робіт; - враховуються випадки низької якості роботи; - правильність регулювання сільськогосподарських машин і знарядь	від - 0,1 до - 0,2 від + 0,1 до + 0,5 від + 0,1 до + 0,5 від - 0,1 до - 0,5
4.	Відношення до колективної праці	- впровадження і засвоєння нових, більш удосконалених прийомів в роботі, раціоналізація і новаторство; - активне виконання функцій настановлення і передача виробничого досвіду молодим працівникам; - виробнича дисципліна зразкова; - недбале використання засобів виробництва, пов'язане з виведенням з ладу машин і механізмів, порушення правил техніки безпеки, недостатньо сумлінне відношення до праці, є випадки порушення трудової і технологічної дисципліни; - мають місце випадки невиконання розпорядження керівників підрозділу та спеціалістів по виробничій діяльності	від + 0,1 до + 0,4 від + 0,1 до + 0,4 від + 0,1 до + 0,4 від - 0,3 до - 0,5 від - 0,3 до - 0,5

Додаток И.3.3

Розподіл місячного фонду авансування між працівниками підрозділу з врахуванням встановленого коефіцієнтом трудової участі (КТУ) за липень 2021 р.

№ з/п	П. І. Б.	Тарифна ставка, грн.	Відпрацьовано за місяць, днів	Нараховано авансу по встановленому тарифу, грн.	Середньомісячне КТУ	Вироблено умовно вихододнів	Приходиться тарифу на 1 умовний вихід-день	Розмір авансу з врахуванням КТУ, грн.
1.	Гришин А.І.	6,50	29	188,50	0,80	23,2	7,05	163,48
2.	Гуменюк В.К.	6,50	22	143,00	0,80	17,6	7,05	124,02
3.	Ілюхін П.С.	6,50	27	175,50	1,23	33,2	7,05	234,01
4.	Калашников А.К.	6,50	27	175,50	0,69	18,6	7,05	131,28
5.	Ломакін Г.П.	6,50	28	182,00	1,19	33,3	7,05	234,79
6.	Логінов А. М.	6,50	26	169,00	1,30	33,8	7,05	238,17
7.	Петриков В.Д.	6,50	30	195,00	1,08	32,4	7,05	228,31
8.	Соломатін Ю.Р.	6,50	29	188,50	0,78	22,6	7,05	159,40
9.	Сухарьов Р.О.	6,50	24	156,00	0,89	21,4	7,05	150,51
10.	Ходаківський Л.Б.	6,50	25	162,50	0,75	18,8	7,05	132,12
11.	Шириков В.М.	6,50	27	175,50	0,77	20,8	7,05	146,50
12.	Яцик А.Л.	6,50	26	169,00	0,75	19,5	7,05	137,41
Підсумок		X	320	2080,00	0,92	295,2	X	2080,00

Додаток К.3.3

Табель обліку трудового вкладу механізаторів за червень 2021 р.

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

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ РОСЛИННИЦТВА.....	6
1.1. Економічна сутність та класифікація витрат виробництва.....	6
1.2. Теоретичні положення управлінського обліку.....	26
1.3. Концептуальні засади побудови управлінського обліку в рослинництві.....	45
РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ РОСЛИННИЦТВА.....	66
2.1. Оцінка організації обліку витрат у рослинництві.....	66
2.2. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва.....	85
2.3. Сучасні підходи до внутрішньогосподарського контролю витрат у рослинництві.....	104
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ РОСЛИННИЦТВА.....	120
3.1. Бюджетування як засіб посилення контролю витрат	120
3.2. Удосконалення методики обліку витрат рослинництва.....	142
3.3. Удосконалення внутрішньогосподарського контролю витрат за виробничими процесами рослинництва.....	163
ВИСНОВКИ.....	183
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ.....	188
ДОДАТКИ.....	205

Наукове видання

СТЕНДЕР Світлана Василівна

**ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ЕФЕКТИВНОСТІ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ
РОСЛИННИЦТВА**

Монографія

Підписано до друку 25.04.2023 р.
Формат.... Папір офсетний. Друк цифровий.
Авт. арк. Ум. друк. арк. 10,82
Наклад ... прим. Зам. №.....

Видруковано.....
(свід. серія)
(адреса видавництва)