

НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Олійник Світлана Олександрівна

Світлана

УДК 330.8.002.2

**ОБЛІК ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА В КОЛЕКТИВНИХ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ФОРМУВАННЯХ**

08.06.04 - бухгалтерський облік, аналіз і аудит

А в т о р е ф е р а т

**дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Київ - 1997

Дв: 38.511

Дисертацією є рукопис

Робота виконана в Національному аграрному університеті

Науковий керівник - доктор економічних наук, професор
Крейцев Григорій Герасимович
Національний аграрний університет,
професор кафедри бухгалтерського
обліку та аудиту

Офіційні опоненти - доктор економічних наук, професор
Герасимович Анатолій Михайлович
Державний національний економічний
університет,
професор кафедри банківської справи

кандидат економічних наук, старший
науковий співробітник
Моссаковський Валерій Борисович,
Інститут аграрної економіки УААН

Провідна установа - Житомирський Інженерно-технологічний
інститут, м. Житомир

Захист дисертації відбудеться "16" жовтня 1997 р. о 14 годині
на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 26,004.01 в Національному
аграрному університеті за адресою: 252041, м. Київ, вул. Героїв Обо-
рони, 15, ауд. 65.

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Національного
аграрного університету, м. Київ, вул. Героїв Оборони, 11.

Автореферат розіслано "15" вересня 1997 року

Вчений секретар

спеціалізованої вченої ради

В.В. Жібка

ЛНБ України ім.В.Стефаника

00737911 (S)

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

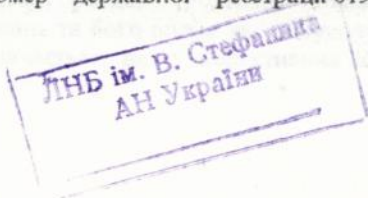
Актуальність теми дослідження. Сучасний етап розвитку економіки характеризується глибокими змінами в управлінні виробництвом, що потребує належного інформаційного забезпечення. Це досягається створенням відповідної системи бухгалтерського обліку, яка повинна орієнтуватися на задоволення потреб зовнішніх споживачів інформації та апарату управління підприємством і його структурними підрозділами. З цієї метою необхідно посилити пізнавальну, інформаційну, контрольну та прогностичну функції бухгалтерського обліку, організувати та вести аналітичний облік виходячи з потреб управління на рівні робочого місця, структурного підрозділу та підприємства в цілому.

Для задоволення вимог оперативного управління виробництвом облік витрат потребує своєчасного, повного і достовірного визначення фактичних сум витрат та виробничої і повної собівартості окремих видів продукції, належного контролю за використанням людських і матеріальних ресурсів та грошових коштів за місяцями їх виникнення з метою виявлення відхилень від встановленого параметру, їх причин та винних у цьому осіб.

Останнім часом багато зроблено щодо удосконалення обліку витрат, калькулювання і аналізу собівартості продукції. Значний внесок у розробку теорії і практики цього питання в сільськогосподарському виробництві зробили вчені П.С.Безруких, І.А.Белебева, І.Н.Білий, А.М.Герасимович, В.Г.Гетьман, Г.І.Грінман, І.А.Ламикін, В.Г.Линник, Ю.Я.Литвин, В.Б.Моссаковський, П.Т.Саблук, Л.К.Сук, В.П.Ярмоленко та інші вчені. Однак розробку цієї проблеми не можна вважати закінченою, оскільки у поглядах вчених-економістів і практиків ще існують суттєві розбіжності з багатьох питань.

За останні роки відбулася і продовжується реорганізація виробництва, відносин власності, форм господарювання, що спричиняє необхідність змін в системі обліку виробництва, тобто проблема обліку витрат потребує додаткового дослідження і подальшого свого вищення, що обумовило вибір теми роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота є складовою частиною науково-дослідних робіт Національного аграрного університету по виконанню комплексних тем: "Розробка механізму фінансових взаємовідносин при роздержавленні і приватизації власності в сільському господарстві", "Удосконалення бухгалтерського обліку і аудиту в сільському господарстві" (номер державної реєстрації 0193U025347).



Мета і задачі дослідження. Метою даної роботи є уточнення і доповнення теоретичних основ і розробка напрямів удосконалення практики обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в умовах становлення ринкових відносин.

Досягнення мети здійснювалося завдяки послідовному вирішенню таких задач:

- вивчення можливостей посилення пізнавальної функції бухгалтерського обліку при відображенні витрат основного виробництва колективних сільськогосподарських формувань.
- визначення критеріїв виділення статей і елементів витрат,
- дослідження системи обліку витрат на виробництво і його результатів з метою удосконалення форм документів та реєстрів аналітичного обліку;
- розробка пропозицій щодо посилення контрольних функцій обліку;
- уточнення методики оперативного контролю за витратами основного виробництва;

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

- внесено пропозиції щодо уточнення складу елементів і статей витрат основного виробництва;
- визначено фактори, що обумовлюють вибір системи обліку витрат на виробництво і результатів господарської діяльності;
- розроблено пропозиції для покращення управління внутрішньогосподарською економічною діяльністю підприємств на основі самофінансування та використання облікової інформації про витрати виробництва і вихід продукції;
- запропоновано удосконалені форми первинних документів і реєстрів обліку витрат.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що дослідження розвивають методологічну основу нових підходів до побудови обліку процесу виробництва в колективних сільськогосподарських підприємствах.

Наукові результати дисертаційної роботи впроваджувалися в господарствах Васильківського і Поліського районів Київської області, зокрема ряд розроблених форм первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку знайшов практичне застосування в КСП "Хлібороб" і "Україна" Поліського району, КСП ім.Шевченка та ім.Богдана Хмельницького Васильківського району Київської області.

Положення дисертаційної роботи використані у Національному аграрному університеті при читанні лекцій та проведенні практичних занять з дисципліни "Бухгалтерський облік у сільському господарстві".

Особистий внесок здобувача полягає в тому, що:

- досліджено критерії для виділення та обґрунтовано склад статей та елементів витрат;
- вивчено системи обліку витрат на виробництво і результатів господарської діяльності та зроблено критичний аналіз доцільності їх використання в підприємствах різних форм власності;
- розроблено пропозиції щодо посилення контрольної та пізнавальної функцій обліку;
- уточнено методика і окремі положення організації оперативного контролю за формуванням витрат;
- запропоновано форми документів та реєстрів аналітичного обліку витрат основного виробництва в колективних сільськогосподарських підприємствах.

Апробація результатів дослідження. Основні положення і результати дослідження викладені в збірнику наукових праць, доповідалися і були офіційно схвалені та опубліковані в тезах наукових конференцій "Проблеми агропромислового комплексу: пошук, досягнення" (Київ, 1993, 1994).

Публікації. Основні результати досліджень по темі дисертації знайшли відображення в 7 наукових публікаціях загальним обсягом 1,2 д.а.

Структура та обсяг роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку літератури та додатків. Дисертація викладена на 145 сторінках машинописного тексту, містить шість таблиць, 17 рисунків, два додатки. Список використаних джерел включає 171 найменування.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У вступі обґрунтована актуальність теми, сформульовано мету і задачі дослідження, вказується зв'язок роботи з темами наукових досліджень, наукова новизна одержаних результатів, практичне значення одержаних результатів, особистий внесок здобувача, апробація результатів дослідження, їх публікація.

В першому розділі "Розвиток колективних сільськогосподарських формувань та його вплив на побудову обліку процесу виробництва" зазначається, що у колективних сільськогосподарських фор-

муваннях з різними формами власності на землю і засоби виробництва організаційно-економічні основи здійснення виробничих процесів залишаються майже без змін, однак потребує підвищення якості облікова інформація, певних змін її структура, удосконалення способів використання її в управлінні процесами виробництва і формування собівартості. Облік виробництва в нових колективних сільськогосподарських формуваннях мусить наближатися до управлінського обліку.

Значний вплив на побудову бухгалтерського обліку виробництва на підприємстві мають: система витрат, система доходів, система оплати праці, податкова система тощо, які будуються у відповідності до видів діяльності, особливостей галузі і видів продукції. Поряд з цим на організацію бухгалтерського обліку впливають також інші фактори. Це, насамперед, організаційна структура виробництва (галузева чи змішана), тип виробництва (індивідуальний, серійний чи масовий), форма спеціалізації, принцип групування та склад об'єктів обліку, організація і характер внутрішньогосподарських організаційно-економічних відносин, технологічні особливості виробництва.

У другому розділі "Методологія обліку процесу виробництва в колективних сільськогосподарських формуваннях" акцентується увага на тому, що зміни в господарській діяльності, формах власності, впровадження в практику ряду положень ринкових відносин і виникнення нових об'єктів управління обумовили необхідність перебудови діючої системи рахунків бухгалтерського обліку за принципово новою схемою, яка забезпечує можливість ведення фінансового (загального) і управлінського (виробничого) бухгалтерського обліку.

При проведенні радикальної економічної реформи і розширенні господарської самостійності підприємств та їх підрозділів облік витрат стає основною ланкою управлінського обліку, який організовується у відповідності до потреб суб'єктів господарювання.

Побудова обліку витрат на виробництво повинна сприяти створенню такого інформаційного сервісу менеджменту, який дозволив би точно відображати фактичні витрати та впливати на них в момент здійснення господарських операцій, або - до здійснення операцій.

Розвиток обліку з врахуванням таких вимог потребує, поперше, нових підходів щодо визначення складу елементів витрат в фінансовому обліку, і, по-друге, активнішого запровадження в управлінському обліку складу статей з врахуванням наукової організації виробництва у відповідності до потреб контролю та в наступному регулюванні витрат у виробничій і комерційній діяльності підприємств. Це особливо важливо для основних галузей сільськогосподарського виробництва.

Аналіз інструктивних матеріалів та окремих положень обліково-економічної літератури свідчить, що склад елементів витрат допускається дуже стислий, це негативно впливає на організацію наступного контролю за їх рівнем особливо при перевірці обґрунтованості складання та використанні бізнес-планів.

На нашу думку, доцільно було б деталізувати перелік елементів витрат. З урахуванням особливостей основних галузей сільсько-господарського виробництва пропонуємо такий їх склад:

- корми і насіння;
- паливо і енергія;
- інші матеріали;
- знос основних засобів;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- інші витрати.

Організацією обліку за переліченими елементами досягається вирішення питання про поділ витрат за економічним змістом.

У відповідності до цієї ознаки вони поділяються на витрати праці робітників господарства, витрати уречевленої праці та інші, зокрема грошові. Цю думку висловлювали В.П.Ярмоленко і І.О.Белебега та інші вчені.

Створенню належної системи управлінського обліку повинні передувати:

- а) визначення критеріїв виділення окремих калькуляційних статей витрат;
- б) перегляд і встановлення критеріїв відкриття аналітичних рахунків для відображення витрат на виробництво;
- в) повніше використання в обліковій та аналітичній роботі можливостей БОМ.

Проведені дослідження свідчать, що на практиці в сільськогосподарських підприємствах допускаються відхилення від діючих інструктивних положень щодо складу статей витрат.

Анкетне обстеження господарств Васильківського і Поліського районів Київської області, що проводилося протягом кількох років, показало, що облік витрат основного виробництва ведуть, використовуючи різні статті витрат. Із 15 обстежених господарств 10 застосовують передбачену в Інструктивних вказівках номенклатуру статей, а 5 - довільну (табл.1,2), виділяючи додатково окремі статті для більш детального обліку витрат. Такий підхід слід вважати цілком виправданим, оскільки розширення кількості статей збільшує інформаційну

Таблиця 1

Статті витрат тваринництва в КСП Поліського та Васильківського районів Київської області

Статті витрат	Рекомендовано Положенням	КСП "Україна" Поліського р-ну	КСП "Хлібороб" Поліського р-ну	КСП ім.Шевченка Васильківського р-ну	КСП ім.Богдана Хмельницького Васильківського р-ну	КСП "Погреби" Васильківського р-ну
1. Витрати на оплату праці	+	+	+	+	+	+
2. Відрахування на соціальні заходи	+	+	+	+	+	+
3. Засоби захисту тварин	+	+	+	-	-	+
4. Корми	+	+	+	+	+	+
5. Роботи та послуги	+	+	-	-	+	+
6. Витрати на утримання о/з в т.ч. пального і мастила	+	-	-	+	+	-
7. Амортизація	+	-	+	-	+	-
8. Інші витрати	+	+	+	+	+	+
9. Непродуктивні витрати (в обліку)	+	-	-	-	-	-
10. Витрати на обслуговування та управління виробництвом	+	+	-	-	+	+
11. Інші статті (за ініціативою підприємства)	+	+	+	+	+	+
12. Страхові платежі	-	+	+	-	-	-
13. Ремонт основних засобів	-	+	+	-	-	-
14. Автотранспорт	-	+	+	+	+	+
15. Гужовий транспорт	-	-	+	+	-	-

Таблиця 2

Статті витрат рослинництва в КСП Поліського та Васильківського районів Київської області

Статті витрат	Рекомендовано Положенням	КСП "Україна" Поліського р-ну	КСП "Хлібороб" Поліського р-ну	КСП ім.Шевченка Васильківського р-ну	КСП ім.Богдана Хмельницького Васильківського р-ну	КСП "Погреби" Васильківського р-ну
1. Витрати на оплату праці	+	+	+	+	+	+
2. Відрахування на соціальні заходи	+	+	+	+	+	+
3. Насіння (сидловий матеріал)	+	+	+	+	+	+
4. Добрива	+	+	+	+	+	+
5. Засоби захисту рослин	+	+	+	-	-	+
6. Роботи та послуги	+	+	-	-	+	-
7. Витрати на утримання о/з в т.ч. пального і мастила	+	-	-	+	-	+
8. Амортизація	+	-	+	-	+	-
9. Інші витрати	+	+	+	+	+	+
10. Непродуктивні витрати (в обліку)	+	-	-	-	-	-
11. Витрати на обслуговування та управління виробництвом	+	+	-	-	+	+
12. Інші статті (за ініціативою підприємства)						
13. Плата за землю	-	-	-	+	-	-
14. Страхові платежі	-	+	+	-	-	-
15. Ремонт основних засобів	-	+	+	-	-	-
16. Автотранспорт	-	+	+	+	+	+
17. Гужовий транспорт	-	-	+	+	-	+

місткість системи аналітичного обліку з врахуванням особливостей окремих господарств. Однак при цьому зростає трудомісткість збирання і опрацювання даних. Тому, для виділення витрат в самостійній статті необхідно керуватися певними критеріями. У сучасних умовах виникло три підходи щодо їх відбору.

В.Г.Линник вважає, що основними такими критеріями можуть бути:

- роль витрат у формуванні собівартості продукції, виділяючи статті витрат, які мають значну питому вагу;
- роль витрат в системі управління та контролю, відокремлюючи статті витрат, які найчастіше використовують при аналізі та прийнятті управлінських рішень;
- роль витрат в системі обліку, тобто виділяти статті, що є базою розподілу інших витрат.

Погоджуючись в цілому з таким підходом, зазначимо, що інші автори дають дещо ширший відбір критеріїв.

Так, С.Ф.Голов виділив три основні принципи відбору статей витрат:

- врахування оцінки запасів та визначення фінансового результату (вичерпні та невичерпні; витрати на продукцію та витрати періоду; прямі та непрямі; основні та накладні);
- прийняття рішень (релевантні та нерелевантні, постійні та змінні, маржинальні та середні, дійсні та можливі витрати);
- контроль виконання (контрольовані та неконтрольовані витрати).

На нашу думку, для прийняття управлінських рішень необхідно розрізнити саме релевантні та нерелевантні витрати і доходи. Релевантні витрати - це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення, а нерелевантні витрати не залежать від прийняття рішень.

Щоб управляти витратами, важливо знати, що відбувається з ними при зміні обсягу виробництва. Більшість авторів за цією ознакою поділяють витрати на постійні, сума яких не залежить від обсягу виходу продукції, і змінні, сума яких збільшується (зменшується) при відповідних змінах обсягу виробництва.

Вивчення формування витрат в рослинництві показує, що загальна сума витрат на вирощування окремої культури визначається площею та кількістю одержаної продукції, тобто витрати залежать не тільки від кількості продукції, а і від площі, на якій вирощується та чи інша культура.

Аналогічне положення спостерігається і в тваринництві.

Деякі витрати, наприклад, вартість підстилки, нормують на голову худоби, тобто їх сума не залежить від виходу продукції, а визначається наявним поголів'ям. Іншими словами, витрати в основних галузях сільськогосподарського виробництва в залежності від його обсягів ділять на три групи: постійні, умовно-постійні, змінні.

Постійні витрати не залежать від обсягу виробництва і кількості тварин (амортизація основних засобів, страхові платежі, поточний ремонт і т.ін.).

Сума умовно-постійних витрат визначається поголів'ям тварин чи посівною площею і не залежить від виходу продукції, наприклад, вартість пального, підстилки, водопостачання, а змінні витрати залежать від виходу продукції (рис. 1).

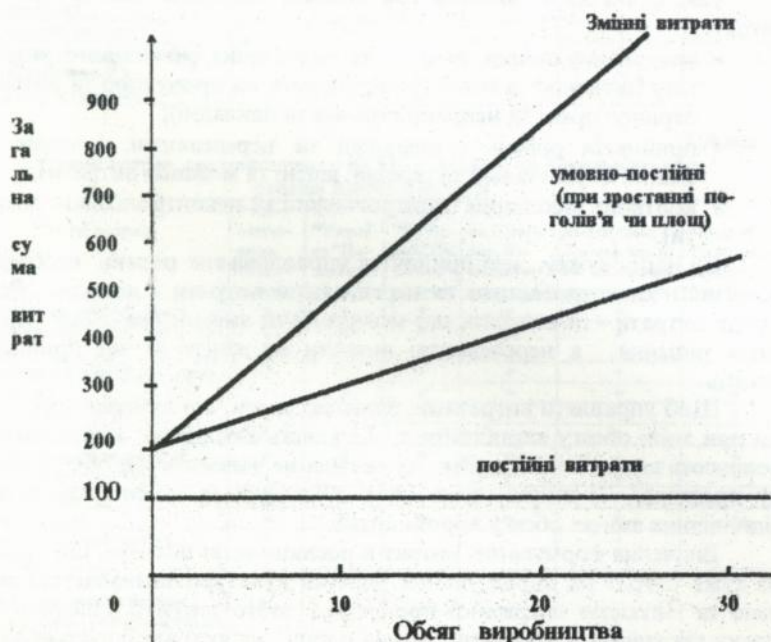


Рис. 1 Співвідношення витрат і обсягу виробництва

Для забезпечення точного контролю за витратами виробництва В.Б.Моссаковський пропонує обліковувати змінні й умовно-постійні витрати із більшою деталізацією, а постійні, по можливості, об'єднати, тобто, відокремлення окремих статей визначається не їх питомою вагою, а роллю статті в процесі виробництва, а також потребами контролю за витратами. У статті "Інші витрати" доцільно об'єднувати тільки постійні витрати.

Для створення належних умов контролю за раціональним використанням техніки доцільно в обліку виділяти вартість послуг автотранспорту і гужового транспорту.

Запропонована нами деталізація статті "Роботи і послуги" забезпечить конкретизацію об'єктів управління, а також посилення впливу на витрати виробництва і можливу їх економію, підвищить ефективність прояву контрольної, пізнавальної, інформаційної та прогностичної функцій обліку.

З врахуванням цього, можна запропонувати такий склад статей витрат основних галузей сільськогосподарського виробництва:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- насіння та садивний матеріал;
- добрива;
- засоби захисту рослин і тварин;
- корми;
- сировина і матеріали;
- роботи і послуги, в т.ч.:
 - ◆ автотранспорт;
 - ◆ гужовий транспорт;
 - ◆ інші роботи і послуги (включаючи роботи і послуги зі сторони);
- витрати на утримання основних засобів, в т.ч.:
 - ◆ пальне і мастильні матеріали;
 - ◆ амортизація основних засобів;
 - ◆ ремонт основних засобів;
- інші витрати;
- непродуктивні витрати (в обліку);
- витрати на управління та обслуговування виробництва.

Але слід мати на увазі, що це не виключає можливість внесення змін і доповнень у запропонований варіант складу статей, оскільки вони залежать від технології виробництва продукції і різного порядку формування витрат.

Облік витрат на кожному підприємстві повинен забезпечувати дотримання режиму економії, попередження і недопущення перевитрат по окремих статтях.

Вибір системи обліку витрат в ринкових умовах впливає на формування цінової політики підприємства, регулювання його господарської діяльності.

Світова практика використовує кілька систем обліку витрат на виробництво. Це директ-кост, стандарт-кост, нормативний метод обліку витрат, чекова форма контролю тощо. Вони відрізняються між собою рівнем охоплення витрат, ступенем деталізації даних про причини та осіб, з вини яких сталися відхилення тощо.

Найбільш точні, ґрунтовні і детальні дані про наслідки господарювання давав нормативний метод обліку витрат. При цьому розраховувалися суми економії і перевитрат за причинами та відповідальними особами, що вимагало значних затрат часу на доведення лімітів, документальне підтвердження фактів перевитрат, одночасному обліку в одному реєстрі нормативів, фактичних даних і відхилень. Однак при цьому виникли складності через відсутність науково обґрунтованих нормативів.

Чекова система оперативного обліку витрат широко використовувалася в сільськогосподарських підприємствах і в будівництві завдяки тому, що базувалася на попередньому контролі витрат і виходу продукції. Керівниками підрозділів складалися чеки ще до моменту здійснення операцій або після їх завершення. Таким чином, колектив підрозділу самостійно контролював виконання госпрозрахункового завдання і був зацікавлений у наслідках своєї діяльності. На нашу думку, ця форма обліку і контролю витрат залишиться в сільськогосподарських підприємствах з колективними формами господарювання як життєздатна.

Підприємство в умовах самофінансування повинно бути платоспроможним, а його діяльність рентабельною. Одне із основних завдань будь-якого підприємства за таких умов - управління фінансовими ресурсами і ліквідністю активів, бережливе ставлення до використання ресурсів. Способом визначення взаємозалежності між цими категоріями є аналіз порогу рентабельності.

Необхідна умова проведення такого аналізу - це поділ витрат на постійні та змінні.

При використанні чекової форми контролю витрат, як правило, цей момент до уваги майже не береться. Тому при цій формі виникає необхідність правильно обчислювати суму матеріального стимулюван-

ня, враховуючи вплив обсягу виробництва як фактора економії витрат.

Система "директ-кост" - це метод відображення неповної собівартості, тобто витрати поділяються на змінні і постійні.

При цьому постійні витрати вважаються витратами поточного періоду, не відносяться на собівартість, не розподіляються між об'єктами калькулювання, а прямо відносяться на результати господарської діяльності. Облік витрат і визначення собівартості готової продукції ведеться тільки по змінних витратах.

Її запровадження обумовлює вивчення кожної статті і кожного складового її елементу. При цьому слід враховувати, що для сільськогосподарського виробництва притаманні властивості, котрих немає у промисловому виробництві. Так, якщо аналізувати статтю "корми" по основному молочному стаду, то з'ясується, що певна сума їх вартості є також умовно постійними витратами.

Це витрати кормів на підтримання функціонування тварини. Такий обсяг витрат кормів визначено зооінженерними науками. Значна частина оплати праці у тваринництві в залежності від застосовуваної її системи також є постійними витратами (витрати за догляд поголів'я тварин). Подібне становище спостерігається і в рослинництві, особливо при застосуванні інтенсивних технологій.

Система "стандарт-кост" передбачає роздільний облік витрат: стандартні (по кормах) і відхилень від стандартів (від норм). Ця система має багато спільного із нормативним методом.

В системі "стандарт-кост" всі витрати розраховуються до початку виробництва. Різниця між фактичною і стандартною собівартістю збирається на окремих рахунках. Ця система розглядається як один із найважливіших інструментів контролю витрат в системі управлінського обліку.

Система "директ-кост" організується в поєднанні з системою стандарт-кост", що дозволяє:

- оптимізувати виробничі програми;
- обґрунтовано визначити ціни на нову продукцію;
- обґрунтувати вибір і заміну технологічного обладнання;
- визначити потребу (або обґрунтувати відмову) в додаткових замовленнях.

Отже, управляти витратами на виробництво можливо лише за умови застосування двох систем обліку затрат на виробництво ("директ-кост" і "стандарт-кост") і обчислення собівартості одиниці продукції як складових управлінського обліку. Завдання кожної

облікової служби підприємств полягатиме у забезпеченні систематизації всіх витрат і групуванні їх за ознаками "постійні" і "змінні" витрати.

Але, враховуючи недостатню готовність таких служб до якісного виконання професійних обов'язків по діленню затрат на постійні і змінні, доцільним є:

- ◆ розробка для декількох типів сільськогосподарських підприємств методичних рекомендацій щодо визначення складу постійних і змінних витрат;
- ◆ створення в сільськогосподарських підприємствах груп для вивчення основних положень управлінського обліку і розробка положень, згідно яких витрати можна було б групувати за названими вище ознаками;
- ◆ забезпечення підвищення рівня професійних знань з питань побудови і використання інформації управлінського обліку.

Як свідчить практика облікової роботи підприємств країн з ринково-орієнтованою економікою, розглянуті системи обліку затрат на виробництво і обчислення собівартості одиниці продукції застосовують разом.

Усе це свідчить про те, що розробка і застосування прийомів управлінського обліку є справою загальнодержавною, важливішою складовою національної облікової політики.

У третьому розділі "Удосконалення бухгалтерського обліку виробництва продукції в нових умовах господарювання" висвітлені питання щодо моделювання обліку витрат і дані рекомендації по його покращенню.

Враховуючи нестійкий характер сільськогосподарського виробництва і, зокрема, виробництва продукції рослинництва, інформаційні моделі об'єктів обліку і управління повинні передбачати можливості відображення не лише реальних фактів господарської діяльності, а й відхилення параметрів виробництва (витрат на виробництво - з окремих статей витрат і виходу продукції - за видами продукції) від передбачених планом, госпрозрахунковим завданням, договором, контрактом, кошторисом або лімітом тощо.

Потреба у здійсненні такого підходу очевидна. Кожний наступний календарний рік в Україні суттєво відрізняється від попереднього кліматичними умовами: строками і кількістю опадів, температурою, швидкістю руху повітря в окремі пори року тощо, що впливає як на витрати, так і на вихід продукції.

Використовувані в даний час інформаційні моделі об'єктів обліку (виробничі звіти і особові рахунки орендарів) недостатньо сприяють ефективній реалізації прогностичної функції обліку.

За допомогою діючих реєстрів відображають обов'язково у повному обсязі всі витрати, весь фактичний рух вартості господарських засобів на цій стадії, а також витрати грошових коштів (проценти за користування позичками банків, страхові платежі тощо) незалежно від того, до якої класифікаційної групи вони належать і в якій мірі працівники структурного підрозділу можуть впливати на них.

Реєстри аналітичного обліку витрат на виробництво повинні дозволяти обчислювати виробничу собівартість. У такій постановці обліку колективи працівників виробничих підрозділів матимуть змогу управляти процесами формування витрат і виходом продукції.

Використані ресурси формують елементи витрат, а процес перетворення їх у новий продукт - статті витрат. Звичайно, управління витратами на рівні конкретних робочих місць і центрів відповідальності можливо організувати і забезпечувати лише при веденні обліку витрат на виробництво за статтями.

Разом з тим, вимоги щодо звітності відносно обліку витрат на виробництво, орієнтовані на ресурсний аспект відображення витрат. Усе це обумовлює потребу розробити загальну модель поелементного і по-статейного відображення процесів виробничого споживання матеріалів, енергії, праці та інших витрат як за статтями, так і за елементами.

Отже, ми вважаємо, що ці положення повинні бути враховані при вдосконаленні особового рахунку. На наш погляд, його форма має бути такою, щоб одночасно відображати витрати як за статтями, так і за елементами, за планом і фактично. У розділі "Випуск продукції" пропонуємо ввести такі основні реквізити як кількість випущеної продукції, планово-облікова ціна, ринкова ціна одиниці продукції та вартість всієї продукції і відхилення. Це дасть можливість застосовувати ринкову оцінку одержаної продукції (послуг) і виявляти кінцеві результати, які будуть наближені до фінансових результатів. Удосконалена форма особового рахунку перевірена та впроваджена в господарствах двох районів, що підтверджено довідками.

ВИСНОВКИ

1. У колективних сільськогосподарських формуваннях із різними формами власності на землю і засоби виробництва організаційно-економічні основи здійснення виробничих процесів залишаються майже без змін. Разом з тим потребує підвищення якості облікова інформація, її структура і способи використання для управління процесами виробництва і формування собівартості. Дослідження підтверди-

ли, що облік виробництва в нових колективних сільськогосподарських формуваннях мусить наближатися до управлінського обліку.

2. Побудова обліку витрат на виробництво повинна сприяти створенню такого інформаційного сервісу менеджменту, який дозволить би мати точне уявлення про фактичні витрати та впливати на них в момент здійснення господарських операцій.

Розвиток обліку з врахуванням таких вимог потребує, по-перше, нових підходів щодо визначення складу елементів витрат в фінансовому обліку, і, по-друге, запровадження в управлінському обліку нового складу статей затрат з врахуванням наукової організації виробництва у відповідності до потреб наступного контролю та регулювання витратами у виробничій і комерційній діяльності підприємств. Це особливо важливо для основних галузей сільськогосподарського виробництва.

3. Аналіз інструктивних матеріалів та економічної літератури свідчить, що склад елементів витрат допускається дуже стислий, це негативно впливає на організацію наступного контролю за їх рівнем, особливо при перевірці обґрунтованості складання та використання бізнес-планів. Доцільно було б деталізувати перелік елементів витрат з урахуванням особливостей основних галузей сільськогосподарського виробництва.

4. Для виділення витрат в самостійні статті необхідно керуватися певними критеріями.

Для створення належних умов контролю за раціональним використанням техніки доцільно в обліку виділяти вартість послуг автотранспорту і гужового транспорту. Запропонована нами деталізація статті "Роботи і послуги" забезпечить конкретизацію об'єктів управління, посилення впливу на витрати виробництва і можливу їх економію, підвищить ефективність реалізації контрольної, пізнавальної, інформаційної та прогностичної функцій обліку.

5. Вибір системи обліку витрат в ринкових умовах впливає на формування цінової політики підприємства, регулювання його господарської діяльності.

Ефективно управляти витратами на виробництво можливо, на нашу думку, лише при застосуванні двох систем обліку витрат на виробництво ("директ-кост", "стандарт-кост") і обчислення собівартості одиниці продукції як складових управлінського обліку. Завдання облікових служб підприємств полягає у забезпеченні систематизації всіх витрат і групуванні їх за ознаками "постійні" і "змінні".

6. Облік використаних ресурсів формує елементи витрат, а процес перетворення їх у новий продукт відображають статті витрат. Вимоги

щодо звітності відносно обліку витрат на виробництво, орієнтовані на ресурсний аспект відображення витрат.

Усе це обумовлює потребу застосування загальної моделі поелементного і постатейного відображення процесів виробничого споживання матеріалів, енергії, праці та інших витрат як за статтями, так і за елементами. Запропонована нами загальна модель обліку виробництва може бути врахована сільськогосподарськими підприємствами при удосконаленні особового рахунку.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ

1. Обґрунтування вибору системи обліку витрат на виробництво і результатів фінансової діяльності //Фінанси України.-1997.- N 6. с. 36-37 (у співавторстві).

2. Обґрунтування складу елементів і статей витрат сільськогосподарських підприємств //Економіка АПК.-1997.- N 6.-с.45-48.

3. Моделювання фінансового обліку виробництва //Фінанси України.-1997.- N 10.-с.124-125.

4. Вплив організаційних форм виробництва на побудову обліку в сільськогосподарських формуваннях //Наука в період реформування.-Вінниця: Вінницький сільськогосподарський інститут.- 1996.- с.168-170.

5. Стратегія і тактика управлінського обліку //Матеріали доповідей наукової конференції професорсько-викладацького складу та аспірантів "Проблеми агропромислового комплексу: пошук, досягнення", -К.:Видавництво НАУ.-1993.-с.208.

6. Класифікація витрат господарських засобів //Матеріали доповідей наукової конференції професорсько-викладацького складу та аспірантів "Проблеми агропромислового комплексу: пошук, досягнення". -К.: видавництво НАУ. -1994. -С.13.

7. Системи обліку виробництва в сільському господарстві //Матеріали доповідей наукової конференції професорсько-викладацького складу та аспірантів "Проблеми агропромислового комплексу: пошук, досягнення". -К.: видавництво НАУ. -1994. -С.17.

Олійник С.О. Облік процесу виробництва в колективних сільськогосподарських формуваннях. - Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 - бухгалтерський облік, аналіз і аудит. - Національний аграрний університет, КИЇВ, 1997.

Дисертацію присвячено вивченню теоретичних і практичних питань, що стосуються суті категорії "собівартість", принципів її форму-

вання, класифікаційних ознак витрат: сутності аналітичного обліку витрат по статтях, технології облікового відображення витрат виробництва і виходу продукції, управління процесами формування собівартості продукції основного виробництва в колективних сільськогосподарських підприємствах. Одержані результати досліджень в колективних сільськогосподарських підприємствах Васильківського і Поліського районів Київської області використано в обліковій політиці та для побудови системи управлінського обліку, що сприяє посиленню внутрішньогосподарських госпрозрахункових відносин та внутрішнього аудиту.

Ключові слова: класифікація витрат, статті витрат, елементи витрат, система обліку витрат, собівартість виробництва продукції.

Олейник С.А. Учет процесса производства в коллективных сельскохозяйственных формированиях. - Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04 - бухгалтерский учет, анализ и аудит. - Национальный аграрный университет, Киев, 1997.

Диссертация посвящена изучению теоретических и практических вопросов, касающихся сущности категории "себестоимость", принципов ее формирования, классификационных признаков затрат, сущности аналитического учета затрат по статьям, технологии учетного отражения издержек производства и выхода продукции, управления процессами формирования себестоимости продукции основного производства в коллективных сельскохозяйственных предприятиях.

Полученные результаты исследований в коллективных сельскохозяйственных предприятиях Васильковского и Полесского районов Киевской области использованы в учетной политике, а также для построения системы управленческого учета, что способствует укреплению внутривозвращаемых хозяйственных отношений и внутреннего аудита.

Ключевые слова: классификация затрат, статьи затрат, элементы затрат, система учета затрат, себестоимость производства продукции.

Oliynick S.O. Accounting of production process in the collective agrarian units. - Manuscript.

The dissertation to get a degree of Candidate of Economic Sciences on speciality 08.06.04 - accounting, analysis and audit. - National Agrarian University, Kyiv, 1997.

The dissertation emphasizes theoretical and practical questions, concerning "selfvalue" category matter principle of its forming,

classification expenses features, analytical expenses accounting matter, accounting reflecting expenses technology and output. Management of selfvalue forming processes of general production in collective agrarian enterprises.

The results of research gotten in collective agrarian enterprises of Vasilkiv and Poliske district (Kyiv region) were used in accounting policy, they were also used for forming of management accounting system, which promote inner farming state accounting relations reinforcement and internal audit.

Key words:

classification of expenses, input clauses, expenses elements, expenses accounting system, enterprise selfvalue.

ПІДПИСАНО ДО ДРУКУ 15.09.1997 р.

УВК НАУ зам. №169, укр. 100, 1997р.

252041, м.Київ, пров. Сідеськогогосподарський, 4

433595

AB 38.511