

Київський національний торговельно-економічний університет
Кафедра обліку та оподаткування

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему:

**«ОБЛІК ВИТРАТ В УПРАВЛІННІ ОПЕРАЦІЙНОЮ
ДІЯЛЬНІСТЮ
ПЕРЕРОБНОГО ПІДПРИЄМСТВА АПК»**

Студента 2 курсу, 2м групи,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
спеціалізації «Облік,
оподаткування та оцінювання
в бізнесі»

Буленка
Володимира Юрійовича

Науковий керівник
доктор економічних наук,
доцент

Король Світлана Яківна

Гарант освітньої програми
доктор економічних наук,
професор

Бенько
Микола Миколайович

Київ 2019

Київський національний торговельно-економічний університет
Факультет обліку, аудиту та інформаційних систем
Кафедра обліку та оподаткування
Ступінь вищої освіти «магістр»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»,
Спеціалізація «Облік, оподаткування та оцінювання в бізнесі»

«ЗАТВЕРДЖУЮ»

Зав. кафедри _____ О.В. Фоміна

«___» _____ 201__ р.

Завдання

на випускнй кваліфікаційнй роботу студентові

Буленку Володимирі Юрійовичу

1. Тема випускнй кваліфікаційнй роботи

Облік витрат в управлінні операційною діяльністю переробного підприємства АПК

Затверджена наказом ректора від «18» січня 2019 р. № 139

2. Строк здачі студентом закінченого роботи 15.11.2019р.

3. Цільова установка та вихідні дані до роботи

Мета роботи: дослідження стану обліку витрат операційної діяльності, обґрунтування теоретичних, методичних і практичних положень та розробка рекомендацій щодо удосконалення обліку витрат операційної діяльності для їх практичного використання та прийняття управлінських рішень.

Об'єкт дослідження: процес організації обліку, оцінювання та оподаткування витрат операційної діяльності переробного підприємства АПК.

Предмет дослідження: теоретико-методичні, організаційні та практичні аспекти обліку, оцінювання та оподаткування витрат операційної діяльності цукрового заводу ТОВ «Продовольча компанія «Зоря Поділля».

4. Консультанти по роботі (проекту) із зазначенням розділів, за якими здійснюється консультування:

Розділ	Консультант (прізвище, ініціали)	Підпис, дата	
		Завдання видано	Завдання виконано

5. Зміст випускної кваліфікаційної роботи (проекту) (перелік питань за кожним розділом)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПЕРЕРОБНОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Розглянути економічну сутність, класифікацію та оцінювання витрат операційної діяльності переробного підприємства АПК

1.2. Провести економіко-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури з обліку витрат операційної діяльності переробного підприємства АПК

Висновки за розділом 1

РОЗДІЛ 2. СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЦУКРОВОГО ЗАВОДУ ТОВ «ПРОДОВОЛЬЧА КОМПАНІЯ «ЗОРЯ ПОДІЛЛЯ»

2.1. Дослідити відображення витрат операційної діяльності цукрового заводу у фінансовому обліку і звітності ТОВ «ПК «Зоря Поділля»

2.2. Дослідити оподаткування та відображення у податковій звітності ТОВ «ПК «Зоря Поділля» операцій з витрат операційної діяльності цукрового заводу

2.3. Дослідити управлінський облік операцій з витрат операційної діяльності цукрового заводу ТОВ «ПК «Зоря Поділля»

Висновки за розділом 2

РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЦУКРОВОГО ЗАВОДУ ТОВ «ПК «ЗОРЯ ПОДІЛЛЯ»

3.1. Визначити напрями і заходи удосконалення фінансового обліку витрат операційної діяльності переробного підприємства

3.2. Визначити напрями удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності переробного підприємства

Висновки за розділом 3

ВИСНОВКИ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

6. Календарний план виконання роботи

№ пор.	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	
		За планом	Фактично
1	Подання статті на кафедру	12.09.2019	
2	Подання розділу 1	28.06.2019	
3	Подання розділу 2	06.09.2019	
4	Попередній розгляд 1 і 2 розділу	25.06.2019	
5	Подання розділу 3	25.10.2019	
6	Попередній захист роботи	12.11.2019	
7	Подання завершеної роботи на кафедру для реєстрації	15.11.2019	

7. Дата видачі завдання «25» січня 2019 р.

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ С.Я. Король

9. Гарант освітньої програми _____ М.М. Бенько

10. Завдання прийняв до виконання студент _____ В.Ю. Буленок

11. Відгук наукового керівника випускної кваліфікаційної роботи

Науковий керівник випускної кваліфікаційної роботи _____ С.Я. Король

Відмітка про попередній захист _____

12. Висновок про випускну кваліфікаційну роботу

Випускна кваліфікаційна робота студента Буленка В.Ю. може бути допущена до захисту в екзаменаційній комісії.

Гарант освітньої програми _____ М.М. Бенько

Завідувач кафедри _____ О. В. Фоміна

« _____ » _____ 2019 р.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1	
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПЕРЕРОБНОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	7
1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінювання витрат операційної діяльності переробного підприємства АПК	7
1.2. Економічно-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури з обліку витрат операційної діяльності переробного підприємства АПК.....	14
Висновки за розділом 1.....	17
РОЗДІЛ 2	
СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЦУКРОВОГО ЗАВОДУ ТОВ «ПК «ЗОРЯ ПОДІЛЛЯ»	19
2.1. Відображення витрат операційної діяльності цукрового заводу у фінансовому обліку і звітності ТОВ «Продовольча компанія «Зоря Поділля» .	19
2.2. Оподаткування та відображення у податковій звітності ТОВ «ПК «Зоря Поділля» операцій з витрат операційної діяльності цукрового заводу	32
2.3. Управлінський облік операцій з витрат операційної діяльності цукрового заводу ТОВ «ПК «Зоря Поділля»	32
Висновки за розділом 2.....	36
РОЗДІЛ 3	
УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЦУКРОВОГО ЗАВОДУ ТОВ «ПК «ЗОРЯ ПОДІЛЛЯ».....	38
3.1. Напрями і заходи удосконалення фінансового обліку витрат операційної діяльності переробного підприємства.....	38
3.2. Напрямки удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності переробного підприємства.....	44
Висновки за розділом 3.....	47
ВИСНОВКИ.....	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	53
ДОДАТКИ.....	59

ВСТУП

В умовах ринкової економіки основним у діяльності кожного підприємства є отримання максимального прибутку. Реалії сьогодення диктують нові вимоги, що передбачають використання результатів обліково-аналітичної інформації для розроблення рекомендацій з оптимізації бізнес-процесів, підвищення якості управління ресурсами, мінімізації економічної та інформаційних ризиків при прийнятті управлінських рішень.

Особливу актуальність зазначені завдання відіграють в умовах сьогодення для переробних підприємств АПК взагалі та, в особливості, для цукрового виробництва.

Кілька років поспіль на світовому ринку цукру спостерігається профіцит, що негативно позначається на стані виробництва цукру в Україні. Ціни знизилися за межу беззбитковості виробництва, тому цього року навіть найбільші гравці цукрового ринку зменшили площі під цукровим буряком, а експерти прогнозують, що в цьому сезоні Україну чекає скорочення виробництва цукру, яке може стати чи не найбільшим за останні 28 років.

Науково-практичний центр цукробурякового виробництва, з посиланням на дані агенції «Bloomberg» повідомив [29], що ціни знаходяться на найнижчому рівні з 2008 року. При цьому «за останні кілька років ціни впали на фоні глобального перенасичення, який спонукав виробників закривати заводи і скорочувати робочі місця, а фермерів - скорочувати посіви. У той час як прогнозується, що ринок буде дефіцитним в сезоні 2019-20 рр., великі запаси чинять тиск, і важка обстановка може тривати деякий час».

За даними Державної служби статистики України [14], обсяг виробництва цукру в Україні за січень - вересень 2019 року склав лише 78,1% до обсягу виробництва, досягнутого за такий же період 2018 р. Зниження виробництва цукру є наслідком суттєвого зниження ринкових цін на цукор, що призводить до зниження рентабельності цукроваріння, а у разі відсутності довгострокової політики зниження витрат, до отримання збитків.

Вітчизняна цукрова галузь перебуває в стані технологічного вдосконалення. Зміна технології виробництва потребує зміни обліку виробничих процесів, спрямованих на формування інформаційної бази для управління. Виробництво цукру – це складний і унікальний технологічний процес вилучення цукрози з буряку, що вимагає виходу за межі стандартної системи обліку витрат операційної діяльності та уніфікованих форм облікових документів. Це потребує адаптації управлінського обліку до галузевих вимог.

В таких умовах особливу важність відіграють своєчасні, вивірені та, що є чи не найважливішим, ефективні управлінські рішення.

Традиційно, економічна ефективність управлінських рішень характеризує відношення отриманого результату до витрат. З огляду на це забезпечення планування, оцінки витрат, що будуть понесені для виконання управлінського рішення та організація бухгалтерського обліку фактичних витрат, їх класифікації, групування є найважливішими етапами в управлінні переробним підприємством АПК.

Таким чином, актуальність теми обліку витрат в управлінні операційною діяльністю переробного підприємства обумовлено тією значною роллю, яку відіграють витрати в управлінні переробним підприємством.

Для переробних підприємств АПК однією з найважливіших задач є адаптація системи бухгалтерського обліку витрат до потреб управління, а саме, до вирішення управлінських завдань в сферах ціноутворення, контролю та управління витратами, іншими аспектами обліку витрат господарської діяльності. Крім цього, важливим напрямом удосконалення бухгалтерського обліку переробного підприємства як засобу інформаційної підтримки управління є узгодження процедур обробки облікових даних та підготовки облікової інформації щодо витрат операційної діяльності.

Технологічний процес підприємства цукрової промисловості складається з таких етапів: приймання, зберігання, підготовки сировини до переробки, отримання соку, очищення дифузійного соку, отримання готового продукту,

допоміжного виробництва, зберігання готової продукції. На кожному з цих етапів необхідно використовувати дієві методики обліку та контролю витрат.

Бухгалтерський облік є інформаційною моделлю системи підприємства, яка забезпечує ідентифікацію, обробку, узагальнення та передачу інформації про об'єкти, явища та процеси, пов'язані з його діяльністю.

Вагомий внесок у дослідження проблем витрат на виробництво зробили такі вітчизняні науковці, як: П.Атамас, І. Белеха, О. Бородкін, Б. Валусь, М. Кужельний, А. Кузьмінський, В. Линник, М. Чумаченко, В. Івашкевич, Ф. Бутинець, Л. Чижевська, Н. Герасимчук та інші.

Наукова гіпотеза дослідження полягає в тому, що система обліку операційних витрат переробного підприємства, яка відповідає потребам управління підприємством, призведе до поліпшення фінансового результату діяльності підприємства як завдяки забезпечення управлінської ланки підприємства точною та своєчасною інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень, та і через забезпечення дієвого контролю за використанням ресурсів підприємства, порівняння витрат з плановими показниками.

Метою дослідження є визначення стану обліку витрат операційної діяльності, обґрунтування теоретичних, методичних і практичних положень та розробка рекомендацій щодо удосконалення обліку витрат операційної діяльності для їх практичного використання та прийняття управлінських рішень.

Об'єктом дослідження є процес організації обліку, оцінювання та оподаткування витрат операційної діяльності переробного підприємства АПК.

Предмет дослідження – теоретико-методичні, організаційні та практичні аспекти обліку, оцінювання та оподаткування витрат операційної діяльності цукрового заводу ТОВ «Продовольча компанія «Зоря Поділля».

Методи дослідження. Методологічною основою є положення чинних нормативно-правових актів, які визначають основні принципи бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності. Висновки та пропозиції щодо

удосконалення бухгалтерського обліку витрат ґрунтуються на використанні таких методів дослідження: абстрагування, статистичних, порівняння, аналізу, спостереження.

Інформаційною базою дослідження стали національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, методичні рекомендації з їх застосування, праці вітчизняних науковців з питань організації і ведення бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності, дані спеціалізованих періодичних, електронних видань, інші джерела.

Результати дослідження пройшли апробацію шляхом публікації у Збірнику наукових статей магістрів [5].

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПЕРЕРОБНОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінювання витрат операційної діяльності переробного підприємства АПК

Витрати в господарській діяльності підприємства посідають одне з головних проблемних питань теоретичного і практичного характеру. Тому їх чітке визначення як економічної категорії має велике значення. Витрати є об'єктом бухгалтерського обліку та одним з головних показників діяльності підприємства. Організаційно-облікові та методологічні засади формування витрат передбачають визначення самого поняття «витрати».

Питання економічної сутності витрат досліджували провідні вітчизняні та зарубіжні науковці, зокрема: А.С. Бакаєв, П.С. Безруких, Ф.Ф. Бутинець, Н.Д. Врублевський, С.Ф. Голов, Е. Дербін, В.А. Дерій, Р. Ентоні, В.П. Завгородній, Л.В. Нападовська, Дж. Ріс, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, М.Г. Чумаченко. Кожний з них визначив своє розуміння сутності витрат, яке більшою чи меншою мірою відрізняється від інших, що є нормою для наукового диспуту, але утруднює вирішення практичних питань обліку витрат операційної діяльності підприємства.

В Україні порядок формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначений у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) 16 «Витрати». У даному стандарті зазначено, що витрати це – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [38].

Окремі вчені-економісти вважають таке визначення недосконалим, оскільки виробничі витрати не стосуються власного капіталу, а в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій рахунки обліку витрат не кореспондують із рахунками капіталу [17].

Не погоджується з таким визначенням витрат, зокрема, С.Ф. Голов, вважаючи, що виробничі витрати призводять до виникнення (збільшення) активу, а саме – незавершеного виробництва [9].

Навпаки, В.Є. Труш зазначає, що витрати - це «спожиті ресурси чи витрачені кошти для одержання бажаного результату». [54]

К.Р. Макконел, Р. Кемпбелл та С.Л. Брю зазначають, що під витратами слід розуміти виплати, які підприємство повинно здійснити, або ті доходи, котрі воно повинно забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоби відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах [22].

Н.М. Ткаченко, даючи визначення витратам, бере до уваги тільки їх матеріальну складову, ігноруючи витрати живої праці: «витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировина матеріали, паливо тощо), і засоби праці (будівлі, споруди, машини та устаткування) у формі амортизації, що переносять свою вартість на заново створений продукт» [53].

Таким чином із вище наведеного бачимо, що окремі науковці витрати трактують як сукупність спожитих ресурсів а також як кошти, які потрібно сплатити за придбані активи.

З приводу цього М.І. Скрипник зазначає, що сплата коштів за ресурси не є витратами, це лише кошти які сплачує підприємство для забезпечення безперервності та ефективності ведення господарської діяльності, і вони не впливають безпосередньо на фінансовий результат. Їх вплив на прибуток можна прослідкувати при списанні оборотних активів на виробництво, а необоротних активів – у вигляді амортизації, яка частинами списується на готову продукцію, якщо ці необоротні активи задіяні в процесі виробництва, або на фінансовий результат для визначення прибутку чи збитку за звітний період [50].

Окрім цього, ряд науковців ототожнюють витрати із собівартістю. Ф.Ф. Бутинець стверджує, що витрати виробництва – це грошовий вираз величини ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких можна

безпосередньо віднести до конкретного виду продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції [6].

Аналогічну позицію займає В.П. Завгородній: «В процесі виробництва продукції витрачається праця, використовуються засоби виробництва та предмети праці. Усі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, що виражені в грошовій формі, складають собівартість продукції» [16].

Р. Ентоні та Дж. Ріс вказують, що собівартість (або витрати) є вираженою в грошах величина ресурсів, використаних для досягнення певних цілей, тобто витрати визначаються використанням ресурсів, які мають бути виражені у грошовому вимірнику для конкретної мети [56].

Існує думка, що дані категорії пов'язані лише тим, що витрати служать основою для розрахунку собівартості, а сама собівартість є формою цільового спрямування витрат. Різниця між витратами виробництва та собівартістю полягає ще й у тому, що собівартість виражається лише в грошовій формі, а витрати виробництва можуть бути як у грошовій, так і в натуральній формах. Окрім того, собівартість охоплює також окремі витрати, що є частиною доданого продукту.

Відмінність між цими поняттями, полягає ще й у тому, що час здійснення витрат виробництва не збігається з часом випуску продукції. Витрати виробництва показують первісне споживання ресурсів, а собівартість продукції – кінцевий результат процесу виробництва [1].

Лінник О.І. виділила такі основні характеристики, що визначають поняття витрат:

- витрати - це певна кількість ресурсів, задіяних у процесі створення (виробництва) результативного (кінцевого) продукту (роботи, послуги);
- складові витрат мають вартісну оцінку;
- виникнення витрат має відповідати певним цілям підприємства [51]

В працях вітчизняних і зарубіжних авторів розглядались і проблеми класифікації витрат.

Так, І.Є. Давидович досліджує класифікацію витрат як «зведення за визначеними ознаками всієї різноманітності витрат на виробництво і реалізацію

продукції в економічно обґрунтовані групи, які включали б однорідні витрати» [12].

В.О. Ластовецький пропонує класифікувати витрати відповідно до виробничих факторів і з урахуванням призначення окремих видів затрат стосовно способів використання ресурсів, які забезпечують основу для управління витратами і калькулювання собівартості продукції [21].

В.Ф. Палій радить групувати витрати за ступенем впливу обсягу виробництва (постійні, змінні), за способом віднесення на собівартість (прямі та накладні), за періодичністю вкладень (поточні й одночасні), за відношенням до виробничого процесу (виробничі й невиробничі), за часом розрахування (фактичні та планові), за ступенем агрегування (сумарні, на одиницю продукції) [33].

Класифікація витрат є основою їх обліку, аналізу та планування на підприємстві, що допомагає оцінити здійснені витрати, визначити можливі способи підвищення ефективності витрат і прийняти правильні рішення щодо управління ними.

Проблемі класифікації витрат значну увагу почали приділяти, починаючи з XIX століття, коли виникла теорія обліку витрат.

Проте єдиної класифікації, яка б задовольнила всіх дослідників та практичних працівників, досі не сформовано. Проблема полягає в тому, що важливо вибрати таку класифікацію витрат, методи їх обліку і розрахунку, яка найбільш повною мірою відповідала б завданням дослідження та напрямам їх формування в управлінні ефективністю виробництва. Тому, за словами В.М. Панасюка, практично кожний дослідник обґрунтовує власні підходи до вибору складу витрат, методів їх обчислення, форм представлення результатів, повністю або частково використовуючи нагромаджений в економічній теорії досвід з цих питань [34].

Слушною є думка авторів В.В. Бабіч та С.В.Сагової про те, що витрати на виробництво різняться за своїм економічним змістом, напрямками використання, місцем виникнення та іншими ознаками [3]. Тому будь-яке підприємство в нинішніх умовах господарювання самостійно має класифікувати витрати за такими ознаками, які найбільшою мірою є зручними у використанні та

відповідають різним потребам управління. І, як справедливо зазначає Л. В. Нападовська, «ознак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати найбільш повну інформацію з метою задоволення потреб різних груп споживачів» [28].

Аналіз критеріїв класифікації витрат, за словами О.І. Грицяя, дає змогу стверджувати:

- науковою є та класифікація витрат, яка зручна в практичному використанні;
- класифікація сукупності витрат повинна здійснюватися згідно з тим завданням, що виникають перед управліннями;
- виокремлення нових критеріїв не перешкоджає використанню раніше запропонованих, а удосконалює їх [11].

Загальна система управління витратами включає в себе декілька взаємопов'язаних підсистем чи напрямів системи планування, обліку, аналізу і контролю витрат. Під напрямом системи управління витратами варто розуміти сферу їх функціонування, де необхідні об'єднане та цілеспрямоване планування, облік, аналіз і контроль витрат на виробництво.

Можна виділити три основні підсистеми (напрями) управління витратами:

1. Витрати на визначення планової і фактичної собівартості продукції (робіт, послуг).
2. Витрати для цілей управління прибутком у ринкових умовах.
3. Витрати для ефективного контролю і регулювання.

Кожний з перерахованих напрямів потребує відповідної класифікації витрат. Тому оптимальним варіантом буде класифікація, яка носить комплексний характер і включає такі етапи:

I етап – вибір напрямку класифікації;

II етап – вибір ознаки класифікації;

III етап – формування витрат.

Класифікацію витрат переробного підприємства АПК слід будувати на основі Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, розроблених ДП «Державний інститут комплексних

техніко-економічних досліджень» та затверджених наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.

Ознаки, за якими класифікуються витрати, наведені в таблиці (табл. А.1 дод. А).

За центрами відповідальності (місцем виникнення) витрати групуються за виробництвами, цехами, дільницями, технологічними переділами, службами та іншими адміністративно відокремленими структурними підрозділами виробництв.

Залежно від характеру та призначення виконуваних процесів виробництва поділяються на основні та допоміжні.

До основних виробництв належать виробництва, цехи, дільниці, які беруть безпосередню участь у виготовленні продукції.

Усі витрати на виробництво включаються до собівартості окремих видів продукції, робіт і послуг (у тому числі окремих виробів, виготовлених за окремими замовленнями), груп однорідних виробів, типових представників виробів, напівфабрикатів.

За видами витрати класифікуються за економічними елементами та за статтями калькуляції.

Під економічними елементами витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат в грошовому виразі за їх видами. Це групування дозволяє відповісти на запитання, що витрачено на даний об'єкт.

Статті калькуляції показують, як формуються ці витрати для визначення собівартості продукції – одні витрати показуються за видами(елементами), інші – за комплексними статтями (включають декілька елементів). При цьому один елемент витрат може бути присутнім у кількох статтях калькуляції.

За єдністю складу витрати поділяються на одноелементні та комплексні.

Одноелементні складаються з одного елементу витрат, комплексні – з кількох економічних елементів.

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямі – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремого виду продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці тощо).

Непрямі витрати – витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

За ступенями впливу обсягу виробництва на рівень витрат витрати поділяють на змінні та постійні.

До змінних витрат належать витрати, абсолютна величина яких зростає із збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується з його зниженням.

Постійні – це витрати, абсолютна величина яких із збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції істотно не змінюється.

До постійних належать витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробничою діяльністю цехів, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва.

Витрати на виробництво розподіляються за календарними періодами на поточні та одноразові.

Поточні, тобто постійні, звичайні витрати або витрати у яких періодичність менша ніж місяць.

Одноразові, тобто однократні витрати, або витрати, які здійснюються один раз (з періодичністю більш ніж місяць) і спрямовуються і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

За доцільністю витрачання витрати поділяють на продуктивні та непродуктивні.

Продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва.

Непродуктивні - не обов'язкові, що виникають у результаті певних недоліків організації виробництва, порушення технології тощо.

За визначенням відношення до собівартості продукції розрізняють витрати на продукцію та витрати періоду.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати (матеріали, зарплата, амортизація обладнання тощо), пов'язані з функцією виробництва продукції. (робіт, послуг).

Витрати періоду – це витрати, які не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Це адміністративні витрати, витрати на збут продукції та інші операційні витрати.

Слід відмітити, що всі розглянуті класифікації витрат взаємопов'язані між собою.

Комплексне використання в управлінні всіх розглянутих витрат дозволить створити найбільш ефективну систему управління витратами, зорієнтовану на збільшення прибутку переробних підприємств.

1.2. Економічно-правовий аналіз нормативної бази та огляд спеціальної літератури з обліку витрат операційної діяльності переробного підприємства АПК

На сьогодні в Україні питанням бухгалтерського обліку та контролю приділяється особливо велика увага, так видано численний ряд нормативних документів, які регулюють порядок організації та ведення бухгалтерського обліку та контролю.

Одночасно, показники фінансової звітності виробничого підприємства виступають основою для визначення об'єктів та бази оподаткування для різних податків відповідно до положень Податкового кодексу України.

У 2000 році розпочато реформування системи бухгалтерського обліку із застосування міжнародних стандартів. Був прийнятий Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та національні стандарти (положення) бухгалтерського обліку.

Система організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності розглядається на рівні держави та на рівні окремого підприємства. Кожна з них має свої ознаки та структурні елементи. Макросистема бухгалтерського обліку складається з наступних елементів:

- система національних стандартів обліку;
- облікова база і створений на її підставі план рахунків;
- система організації бухгалтерського обліку в масштабах підприємства;

При здійсненні бухгалтерського обліку витрат важливим є встановлення факту дотримання переробними підприємствами АПК нормативних документів, перелік яких наведений у таблиці (табл. А.2 дод. А).

Зробивши аналіз нормативної бази з питань бухгалтерського обліку та контролю можна відзначити, що на сьогодні ці аспекти широко освітлені.

Щодо спеціальної літератури, то нині питанням обліку, аналізу та контролю витрат приділяється особлива увага з боку вітчизняних авторів. Про це свідчать статті спеціалізованих періодичних видань, підручники, монографії та навчальні посібники.

Проблему класифікації витрат на підприємствах цукрового виробництва розглянуто у статті аспіранта Вінницького національного аграрного університету Т. А. Ковальчук «Методичні підходи до класифікації витрат на підприємствах бурякоцукрового виробництва» [18]. На думку автора існує проблема недосконалості класифікації витрат цукрового виробництва. За даними дослідження запропоновано класифікацію витрат щодо особливостей цукрового виробництва та конкретизовано номенклатуру калькуляційних статей цукрового виробництва.

З цією темою перекликається робота І. А. Білик, к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку та аудиту, Хмельницький національний університет «Галузева інструкція організації та ведення обліку як засіб удосконалення обліку витрат на молокопереробних підприємствах» [4]. Автор впевнений, що розробка та впровадження галузевих інструкцій сприятиме раціональній організації обліку, а отже, і підвищенню ефективності управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та його витратами зокрема.

Також, необхідність нормативної регламентації основних засад ефективної організації бухгалтерського обліку підприємств з переробки продукції сільського господарства доведено В.М. Рожелюк у роботі «Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції» [48].

На думку автора удосконаленню потребує класифікація витрат на виробництво за такими функціональними ознаками:

- за групами й найбільш істотними у вартісному вираженні найменуваннями сировини та матеріалів; за видами придбання;
- за центрами відповідальності; за статтями калькуляції;
- за елементами витрат.

У цьому контексті удосконалення класифікації щодо найбільш чутливого й впливового на результати діяльності об'єкта бухгалтерського обліку, яким є витрати, сприятиме оптимізації і підвищенню ефективності діяльності та якості продукції переробних підприємств, дозволить уникати ризиків і непродуктивних витрат.

В статті к. е. н., старшого викладача кафедри аудиту та державного контролю Вінницького національного аграрного університету А.Ю. Козаченко «Залежність обліку та аудиту невиробничих витрат від організаційних і технологічних особливостей підприємств цукрової галузі» [19] розглянуто проблему контролю за невиробничими витратами підприємств цукрової галузі. Облік невиробничих витрат за центрами відповідальності та місцями їх виникнення дасть змогу поліпшити інформаційне забезпечення управління витратами в підрозділах через встановлення взаємозв'язку "заготівля-переробка, переробка-збут-результат", що приймають відповідальні особи, рішення яких впливають на виявлення резервів економії ресурсів.

В статті Т.А. Ковальчук, аспірантки Вінницького національного аграрного університету, «Методичні підходи до класифікації витрат на підприємствах бурякоцукрового виробництва» [18] зазначається, що для підвищення ефективності обліку витрат на виробництво продукції в цукровій промисловості потрібне вдосконалення методики ведення обліку витрат виробництва, форми реєстрів обліку витрат в умовах використання автоматизованих систем обробки економічної інформації.

В дисертації М.І. Марчина за темою «Управлінський облік і контроль витрат операційної діяльності в цукровій промисловості» [24]. У дисертаційній роботі досліджено теоретичні, організаційні та методичні особливості управлінського обліку і контролю витрат операційної діяльності в цукровій промисловості та розроблено практичні рекомендації щодо їхнього покращення. Встановлено вплив організаційно-технологічних особливостей

виробництва цукру на побудову управлінського обліку і контролю. Запропоновано класифікацію витрат на підприємствах відповідно до галузевих потреб.

Досліджуючи організаційно-технологічні особливості цукрового виробництва, М.І. Марчиним з'ясовано, що одним із важливих параметрів роботи цукрового заводу є сортність. Як результат, сортність буряку здійснює вплив на обсяг витрат і формування собівартості продукції цукрових підприємств, що передбачає необхідність удосконалення методики обліку прийнятих цукрових буряків та документального оформлення цієї операції. Відповідно одним із першочергових питань обліку є достовірна й оперативна інформація про кількість і якість цукрового буряку від часу його надходження на пункт прийому до виробництва білого цукру.

Висновки за розділом 1

1. Спеціальні правила обліку витрат операційної діяльності переробних підприємств АПК законодавчо не встановлені. Виробнича діяльність таких підприємств не має суттєвих відмінностей від діяльності виробничих підприємств у будь-якій іншій сфері.

З огляду на це класифікація витрат операційної діяльності переробного підприємства АПК не вимагає спеціального підходу та має ґрунтуватися на загальних нормах, встановлених національними стандартами бухгалтерського обліку, Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, розроблених ДП «Державний інститут комплексних техніко-економічних досліджень» [26].

На основі загальних принципів та правил, визначених цими нормативно-правовими актами переробне підприємство має розробити власну, адаптовану до особливостей діяльності та до власних управлінських потреб підприємства систему класифікації витрат.

2. Нормативно-правові акти визначають загальні принципи та правила обліку витрат операційної діяльності. На думку деяких авторів, які розглянули в своїх працях питання регулювання обліку витрат переробних підприємств

АПК, таке регулювання є недостатнім, а додаткове методичне регулювання сприятиме підвищенню ефективності переробних підприємств.

Не можна погодитись с цими авторами, оскільки питання підвищення ефективності підприємств відноситься до компетенції управлінського персоналу цих підприємств, а надмірна регламентація обліку витрат призведе до створення для них зайвих обмежень. Підприємства потребують не методичного регламентування обліку витрат, а роз'яснення основних принципів, які мають ними застосовуватись під час вирішення питань щодо визнання витрат, їх оцінки та порядку обліку. Для переробних підприємств АПК, виробництво яких має сезонний характер, зазначені питання є актуальними.

РОЗДІЛ 2

СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЦУКРОВОГО ЗАВОДУ ТОВ «ПК «ЗОРЯ ПОДІЛЛЯ»

2.1. Відображення витрат операційної діяльності цукрового заводу у фінансовому обліку і звітності ТОВ «Продовольча компанія «Зоря Поділля»

ТОВ «ПК «Зоря Поділля» поряд з переробкою цукрового буряку здійснює інші види діяльності. Зокрема це вирощування зернових культур та цукрового буряку, тваринництво а також виконання будівельних робіт. Між тим, дохід від реалізації цукру та супутньої продукції, отриманої в процесі переробки цукрового буряку, складає найбільшу частку доходів підприємства.

Облік витрат на виробництво сільськогосподарської продукції та витрат на її переробку здійснюється підприємством на синтетичному рахунку 23 «Виробництво». Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

Згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 субрахунки використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків) із збереженням кодів (номерів) субрахунків цього Плану рахунків.

Згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» наказом № 38-з від 19.01.2012 р. затверджено облікову політику ТОВ «ПК «Зоря Поділля». Пізніше, до наказу вносились зміни у зв'язку із внесенням змін до стандартів бухгалтерського обліку.

З метою забезпечення потреб управління, контролю, аналізу витрат на виробництво окремих груп продукції підприємством наказом від 29.12.14 р.

№ 38-з (з урахуванням внесених змін) затверджено Робочий план рахунків ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

Згідно з Робочим планом рахунків облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) здійснюється на рахунку 23 «Виробництво». З метою аналітичного обліку виробничих витрат відкритий субрахунок 231 «Основне виробництво», а також субрахунки другого порядку за видами діяльності:

2311 «Основне виробництво Рослинництво»;

2312 «Основне виробництво Тваринництво»;

2313 «Основне виробництво Переробка»;

2314 «Основне виробництво (Додатково)»;

2317 «Будівництво».

Також, підприємством відкритий субрахунок 232 «Допоміжні виробництва». На цьому рахунку групуються витрати допоміжних виробництв у рослинництві. Отже, для обліку витрат допоміжних виробництв переробного підприємства ТОВ «ПК «Зоря Поділля» цей рахунок не використовується.

Таким чином, бухгалтерський облік витрат переробного підприємства (цукрового заводу) ТОВ «ПК «Зоря Поділля» здійснюється на балансовому рахунку 23 субрахунок 231 «Основне виробництво», субрахунок другого порядку 2313 «Основне виробництво Переробка».

Згідно з Робочим планом рахунків на підприємстві ТОВ «ПК «Зоря Поділля» для обліку виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, іншими підрозділами основного та допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію устаткування підприємством використовується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» субрахунок «Загальновиробничі витрати», а також субрахунки другого порядку за видами діяльності:

9111 «Загальновиробничі витрати Рослинництво»;

9112 «Загальновиробничі витрати Тваринництво»;

9113 «Загальновиробничі витрати Переробка»;

9114 «Загальновиробничі витрати Допоміжне виробництво»;

9115 «Загальновиробничі витрати Елеватор»;

9116 «Загальновиробничі витрати Насінневого заводу»;

9117 «Загальновиробничі витрати Будівництво».

Таким чином, бухгалтерський облік загальновиробничих витрат переробного підприємства (цукрового заводу) ТОВ «ПК «Зоря Поділля» здійснюється на балансовому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» субрахунок 911 «Загальновиробничі витрати», субрахунок другого порядку 9113 «Загальновиробничі витрати Переробка».

Також, підприємством відкриті субрахунки 918 «Техобслуговування необоротних активів» і 919 «Ремонти необоротних активів». Накопичені на цих субрахунках витрати на ремонт та технічне обслуговування основних засобів підприємства, включались до складу загальновиробничих витрат цукрового виробництва, які обліковуються на субрахунку 9113 «Загальновиробничі витрати Переробка», в частині, що відносяться до основних засобів цукрового заводу.

Рахунок 9114 «Загальновиробничі витрати Допоміжне виробництво» використовується підприємством переважно для накопичення загальновиробничих витрат у сільськогосподарському виробництві. З допоміжних підрозділів переробного підприємства в аналітичному обліку присутній Залізничний цех. Витрати за підрозділом «Залізничний цех» щомісяця переносяться:

- на збільшення вартості придбаних запасів в частині витрат, пов'язаних з перевезенням, розвантаженням таких запасів;
- до складу витрат на збут (рахунок 93) в частині витрат, пов'язаних з відвантаженням готової продукції покупцям.

Крім витрат допоміжних підрозділів, рахунок 9114 використовується для накопичення витрат, пов'язаних з наданням послуг, виконанням робіт. В тому числі на рахунку 9114 накопичуються витрати, пов'язані з переробкою давальницького цукрового буряку. Аналітичний облік здійснюється за замовленнями.

Інші витрати операційної діяльності, які можливо зв'язати безпосередньо з діяльністю цукрового заводу, включають витрати на збут продукції цукрового виробництва, які обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут». Проте, накопичення витрат на цьому рахунку здійснюється без розподілу за видами діяльності, тож виділення з загальної маси операцій витрат саме операційної діяльності цукрового виробництва не можливе.

Облік адміністративних витрат та інших операційних витрат організований без виділення в аналітичному обліку витрат, пов'язаних з цукровим виробництвом. Розподіл таких витрат між напрямками діяльності (рослинництво, переробка, будівництво та інші види) для цілей управлінського обліку не здійснюється.

У відношенні витрат цукрового виробництва наказом про облікову політику встановлені наступні правила обліку.

1) За загальною нормою, визначеною в п.2.8.4 наказу, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) (рахунок 23) передбачається включати (1) прямі матеріальні витрати (без зворотних відходів); (2) прямі витрати на оплату праці; (3) відрахування на соціальні заходи; (4) інші прямі витрати; (5) загальновиробничі (розподілені) витрати.

Загальновиробничі витрати розподіляються на кожен одиницю продукції.

2) Згідно п.2.8.6 наказу про облікову політику до виробничої собівартості продукції переробки цукрового буряка (рахунок 2313 згідно з Робочим планом рахунків) включаються (1) витрати на оплату праці; (2) нарахування на оплату праці; (3) сировина та допоміжні матеріали; (4) паливо та мастильні матеріали; (5) електроенергія; (6) витрати сировини та допоміжних ТМЦ в межах норм природного убутку; (7) роботи та послуги сторонніх організацій; (8) амортизація ОЗ, які безпосередньо задіяні для створення продукції; (9) інші прямі витрати, понесені безпосередньо у виробничому процесі; (10) загально-виробничі (розподілені) витрати.

За основу розподілу загальновиробничих витрат приймається сума прямих витрат на кожен одиницю виробництва.

3) Пунктом 2.8.7 наказу про облікову політику затверджений перелік змінних загальновиробничих витрат, який включає (1) оплата праці працівників, які займаються обслуговуванням обладнання; (2) нарахування на оплату праці працівників, які займаються обслуговуванням обладнання; (3) витрати на утримання й експлуатацію машин і обладнання, включаючи вартість мастильних та інших матеріалів, необхідних для підтримки обладнання в робочому стані; (4) вартість витрачених енергії, палива, води та інших ресурсів; (5) послуги сторонніх організацій; (6) страхові платежі; (7) інші загальновиробничі витрати.

4) Пунктом 2.8.8 наказу про облікову політику затверджений перелік постійних загальновиробничих витрат, який включає (1) витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами і дільницями, відрахування до фондів обов'язкового страхування, витрати на відрядження зазначеного персоналу тощо); (2) амортизацію основних фондів загальновиробничого призначення; (3) орендна плата за основні засоби загальновиробничого призначення; (4) витрати на утримання й експлуатацію виробничих приміщень, включаючи витрати на утримання будівлі, споруд та інвентарю виробничих цехів, утримання системи опалення, каналізації, ліній електропередач тощо; (5) витрати на ремонт основних засобів, включаючи вартість використаних матеріалів, заробітну плату працівників та відрахування на обов'язкове страхування; (6) витрати на вдосконалення технологій та організації виробництва; (7) витрати на охорону праці та техніку безпеки, на охорону навколишнього середовища; (8) інші загальновиробничі витрати.

5) Згідно з п.2.9.12 наказу про облікову політику витрати на виробництво продукції переробки цукрового буряка повинні групуватись за статтями калькуляції, передбаченим п.3 Методичних рекомендацій з питань планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) в цукровій промисловості, затверджених наказом Мінагрополітики, Державного Департаменту продовольства від 04.02.2003 р. № 3 та відповідно до Методики формування собівартості продукції, затвердженої на підприємстві.

б) У дод. № 2 до наказу про облікову політику визначено центри обліку витрат на підприємстві. Перелік центрів обліку витрат, визначений наказом про облікову політику наведений в таблиці Б.1 дод. Б.

Також наказом затверджені Методичні вказівки формування собівартості продукції переробки цукрового буряка, якими визначені статті витрат господарських операцій у ремонтний період та в сезон переробки цукрового буряку, підставі визнання витрат (первинний документ), програмний документ, яким витрати проводяться в програмі 1С, дата проведення по бухгалтерському обліку, типові бухгалтерські проводки та вид витрат.

У ремонтний період понесені витрати накопичуються на рахунку 9113 за наступними статтями витрат:

- утримання підрозділів відділку переробки ЦБ;
- електроенергія покупна;
- оренда основних засобів, в т.ч. землі;
- амортизація власних основних засобів, нематеріальних активів, МНМА;
- інші загальновиробничі витрати по відділку переробки цукрового буряку.

Протягом ремонтного періоду основними витратами цукрового виробництва є оплата праці адміністративного та ремонтного персоналу, витрати на ремонт та обслуговування основних засобів, орендна плата за земельну ділянку (податок на землю).

Після початку сезону переробки суми витрат, які були накопичені протягом ремонтного сезону на рахунку 9113, а також загальновиробничі витрати, що виникають протягом сезону переробки, списуються на рахунок 2313.

Списання витрат, накопичених в ремонтний період, здійснюється в програмі «1С: Підприємство 8.3» документом "Розподіл витрат" з "непрямих" підрозділів відділку переробки (окрім: Жомосушка та ТЕЦ) на підрозділ "Зміна № 1" вид роботи вид витрат "ЦЗ_Е_Виробництво цукру" пропорційно кількості

фактично переробленого цукрового буряку відносно планової кількості цукрового буряку до переробки за сезон (Д2313 К9113).

Непрямі витрати, понесені в поточному місяці переробки цукрового буряку в повному обсязі документом "Розподіл витрат" з "непрямих" підрозділів відділку переробки (окрім: Жомосушка та ТЕЦ) списуються на підрозділ "Зміна № 1".

У сезон переробки цукрового буряку виробничі витрати накопичуються на рахунку 2313 з групуванням по виробництвах:

1) Основне виробництво (цукор, жом свіжий, меляса)

Методичні вказівки формування собівартості передбачають наступний порядок списання вартості використаної сировини (цукрового буряку).

Вартість сировини, використаної у виробництві на підставі акту списується проводкою Д26 К27 безпосередньо на збільшення первісної вартості готової продукції. Такий порядок списання пояснюється необхідністю застосування різних методів списання сировини (використаної у виробництві втраченої в межах норм природнього убутку) в програмному документі «Калькуляція».

Вартість втраченої в межах норм природнього убутку сировини списується на виробничі витрати проводкою Д2313 К27.

Вартість втраченої понад норми природнього убутку сировини списується на інші операційні витрати проводкою Д947 К27.

Собівартість цукру в обліку ТОВ «ПК «Зоря Поділля» формується документом "Калькуляція затрат" по підрозділам "Зміна № 1" та "Паковня_2313".

При цьому витрати розподіляються між основними видами продукції «Цукор_б/т», «Цукор_50кг», «Цукор_25_кг», «Цукор_5_кг» (Дт 26 Кт 2313).

Методичні вказівки містять інструкції щодо складання та заповнення реквізитів програмних документів.

2) Допоміжне виробництво ТЕЦ – виробництво власної тепло- та електроенергії.

Методичні вказівки формування собівартості продукції передбачають наступний порядок формування собівартості електричної та теплової енергії власного виробництва ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

Витрати, накопичені по підрозділу "Н_ЦЗ_ТЕЦ" (рах. 9113) за ремонтний період, на підставі документу "Розподіл витрат" списуються з підрозділу "Н_ЦЗ_ТЕЦ" на підрозділ "ТЕЦ_Виробництво" (рах. 2313) пропорційно кількості фактично переробленого ЦБ відносно планової кількості ЦБ до переробки за сезон на прями (Дт 2313 Кт 9113).

Витрати, накопичені по підрозділу "Н_ЦЗ_ТЕЦ" (рах. 9113) за кожний місяць сезону переробки ЦБ, відносяться в повному об'ємі документом "Розподіл витрат" з підрозділу "Н_ЦЗ_ТЕЦ" на підрозділ "ТЕЦ_Виробництво" (ДТ 2313).

По кожному виду продукції окремо (електро- та теплоенергія власного виробництва) формується документ "Калькуляція затрат" по підрозділу "ТЕЦ_Виробництво". На основі даних начальника ТЕЦ прями витрати по ТЕЦ розподіляються на електро- та теплоенергію власного виробництва (Дт 201 Кт 2313).

Оприбуткована на рахунок 201 тепла та електроенергія власного виробництва щомісяця повністю списується на витрати основного виробництва (рахунок 2313).

3) Допоміжне виробництво Жомосушка – виробництво жому сухого гранульованого

Методичні вказівки формування собівартості продукції передбачають наступний порядок формування собівартості жому сухого гранульованого власного виробництва ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

Витрати, накопичені в ремонтний період по підрозділу "ЦЗ_Е_Виробництво гранульованого жому" (рах. 9113), документом "Розподіл витрат" з підрозділу "ЦЗ_Е_Виробництво гранульованого жому" (рах. 9113) переносяться на підрозділ "Жомосушка Виробництво" (рах. 2313) пропорційно

кількості фактично виробленого жому сухого відносно планової кількості жому сухого за сезон.

Витрати, накопичені в місяці виробництва жому сухого по підрозділу "ЦЗ_Е_Виробництво гранульованого жому" (рах. 9113), документом "Розподіл витрат" в повному об'ємі переносяться з підрозділу "ЦЗ_Е_Виробництво гранульованого жому" (рах. 9113) на підрозділ "Жомосушка_ Виробництво" (рах. 2313).

На підставі документ "Калькуляція затрат" по підрозділу "Жомосушка_ Виробництво"- всі понесені протягом місяця витрати списуються на продукцію "жом_сухий_гранульований" (Дт 26 Кт 2313).

Слід зазначити, що сировиною для виробництва жому сухого гранульованого є супутня продукція, отримана під час переробки цукрового буряку, а саме «жом свіжий». Облік жому свіжого ведеться на рахунку 26.

Передача жому свіжого у виробництво відображається в обліку проводкою Д26 «Жом сухий гранульований» К26 «Жом свіжий». Отже, вартість жому свіжого не включається до виробничих витрат, а первісна вартість готової продукції формується безпосередньо на рахунку 26, який для цього не призначається.

Бухгалтерський облік на субрахунках синтетичного рахунку 23 ведеться в аналітичному розрізі з вимогою забезпечити кількісно-сумову та якісну (марка, сорт, розмір тощо) інформацію про наявність і рух об'єктів бухгалтерського обліку.

З метою забезпечення аналітичного обліку витрат за економічними елементами, на субрахунку 2313 «Основне виробництво Переробка» забезпечений облік витрат з наступним групуванням:

- 1-й рівень. Види витрат (Табл. Б.2 дод. Б).
- 2-й рівень. Місце виникнення витрат (Табл. Б.3 дод. Б).
- 3-й рівень Номенклатурні групи (Табл. Б.4 дод. Б).

Накопичені за видом витрат «ЦЗ_Е_Виробництво цукру» витрати наприкінці кожного місяця розподілялися між витратами на виробництво власної продукції та продукції з давальницької сировини.

Схематичне зображення системи бухгалтерського обліку витрат на виробництво цукру наведено у дод. Б на рис. Б.5.

По дебету рахунку 26 оприбутковується готова продукція цукрового виробництва:

- цукор (насіпом, упакований);
- жом свіжий (супутній продукт, фактично – напівфабрикат);
- жом сухий, жом сухий гранульований;
- меляса (супутній продукт).

Розподіл витрат, що були накопичені на рахунку 2313 «Основне виробництво. Переробка» за видом витрат «Дельта_цукор_план_факт», а також вартості сировини з рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» між видами продукції здійснюється в програмі 1С на підставі програмних документів «Калькуляція».

До схеми не включені витрати, пов'язані з переробкою цукрового буряку ТОВ «ПК «Зоря Поділля» іншими підприємствами на давальницьких умовах.

Облік загальновиробничих витрат цукрового заводу в ремонтний період та протягом сезону переробки здійснюється на рахунку 9113 «Загальновиробничі витрати. Переробка».

З метою забезпечення аналітичного обліку витрат за економічними елементами, на субрахунку 9113 «Загальновиробничі витрати. Переробка» забезпечений облік витрат з наступним групуванням:

1-й рівень. Види витрат (дивись Табл. Б.6 у дод. Б). Загальна кількість видів загальновиробничих витрат у 2018 р. – 102 виду витрат.

2-й рівень. Місце виникнення витрат (структурні підрозділи підприємства). Загальна кількість місць загальновиробничих витрат у 2018 р. – 50 місць витрат.

3-й рівень Номенклатурні групи (дивись Табл. Б.7 у дод. Б). Загальна кількість номенклатурних груп загальнопромислових витрат у 2018 р. – 21 група витрат.

Схематичне зображення системи бухгалтерського обліку загальнопромислових витрат цукрового заводу наведено на рисунку (рис. Б.8 дод. Б).

Щодо обліку собівартості готової продукції – цукру.

Згідно з Методичними вказівками формування собівартості продукції переробки цукрового буряка, які застосовуються на підприємстві згідно з наказом про облікову політику Вартість сировини, використаної у виробництві на підставі акту списується проводкою Д26 «Готова продукція» К27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» безпосередньо на збільшення первісної вартості готової продукції. Такий порядок списання пояснюється необхідністю застосування різних методів списання сировини (використаної у виробництві втраченої в межах норм природнього убутку) в програмному документі «Калькуляція».

У 2018 р. в обліку ТОВ «ПК «Зоря Поділля» відображено оприбуткування виробленої з цукрового буряку продукції:

- прямі витрати з виготовлення цукру (без урахування вартості сировини – цукрового буряку) відображені проводкою Д26 К2313 40903454,87 грн;
- первісна вартість переробленого цукрового буряку власного виробництва віднесена на витрати проводкою Д26 К27 681147185,89 грн.

Як впливає з даних обліку, вартість використаної у виробництві сировини (цукрового буряку) збільшує первісну вартість готової продукції.

Щодо обліку витрат на переробку давальницької сировини.

Накопичення витрат на переробку давальницького цукрового буряку здійснюється на рахунку 9114 «Загальнопромислові витрати Допоміжне виробництво». Аналітичний облік здійснюється за замовленнями.

Зазначені витрати включають:

- частину витрат на переробку цукрового буряку. Розподіл понесених витрат між продукцією власної сировини та продукцією, виготовленою з давальницької сировини, здійснюється пропорційно частці переробленої протягом місяця давальницької сировини у загальній кількості переробленої сировини. Розрахована сума витрат на переробку давальницької сировини, переноситься з рахунку 2313 на рахунок «Загальновиробничі витрати Допоміжне виробництво»;

- заготівельні витрати ТОВ «ПК «Зоря Поділля», які включають вартість придбаних послуг перевізників з перевезення давальницької сировини замовника з його полів до цукрового заводу, та вартість палива, що постачається ТОВ «ПК «Зоря Поділля» для заправки вантажного автотранспорту перевізників під час таких перевезень.

Після прийняття замовником результатів виконаних робіт собівартість переробки давальницької сировини списується на рахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг».

У 2018 р. в обліку ТОВ «ПК «Зоря Поділля» відображені наступні витрати з переробки давальницької сировини:

- прями витрати з переробки давальницького цукрового буряку відображені проводкою Д9114 К2313 94158665,90 грн;

- вартість придбаних послуг перевізників відображені проводкою Д9114 К631 28917816,16 грн;

- первісна вартість палива, використаного при перевезенні давальницького цукрового буряку відображені проводкою Д9114 К203 15971900,71 грн;

- собівартість реалізованих послуг з переробки цукрового буряку на давальницьких умовах відображені проводкою Д903 К9114 138724201,53 грн.

Щодо обліку витрат допоміжних виробництв на рахунку 23 «Виробництво».

Згідно з даними аналітичного обліку на рахунку обліку основного виробництва переробного підприємства ТОВ «ПК «Зоря Поділля» (цукрового заводу) здійснюється облік витрат допоміжних виробництв, а саме виробництва

теплової та електричної енергії (вид витрат ЦЗ_Е_Виробництво тепло/електроенергії).

Розподіл витрат на виробництво тепло- та електроенергії за номенклатурними групами наведені у таблиці (Табл. Б.9 дод. Б).

Накопичення витрат за більшістю номенклатурних груп здійснюється на рахунку 9113.

Виробництво власної теплової та електричної енергії відбувається на ТЕЦ ТОВ «ПК «Зоря Поділля» протягом сезону переробки. У ремонтний період відбувається обслуговування ТЕЦ та ремонтні роботи.

Отримані тепла та електрична енергія відображені в обліку наступними проводками:

- тепла енергія Д201 К2313 123712788,26 грн;
- електрична енергія Д26 К2313 29186967,82 грн.

У подальшому вся вироблена тепла енергія використовується у виробництві (переробка цукрового буряку) відображено проводками:

Д 2313 К 201 123712788,26 грн.

Використання електричної енергії власного виробництва відображено проводками:

- у рослинництві (доробка зерна на елеваторі): Д2311 К26 69622,23 грн;
- продаж Вінницяобленерго: Д901 К26 919 735,89 грн;
- загальновиробничі потреби (переробка ЦБ): Д9113 К26 49963,06 грн;
- загальновиробничі потреби (допоміжні виробництва): Д9114 К26 54385,76 грн;
- збут продукції: Д93 К26 88023.89 грн;
- інші потреби (гуртожиток, медчастина та інш.): Д949 К26 90 004,99 грн.

Найбільша частка електроенергії власного виробництва використана у процесах з виробництва цукру та супутньої продукції, що відображено бухгалтерськими проводками Д2313 К26 на загальну суму 27 486 554.76 грн.

Розподіл здійснюється на підставі показників приладів обліку електричної енергії.

2.2. Оподаткування та відображення у податковій звітності ТОВ «ПК «Зоря Поділля» операцій з витрат операційної діяльності цукрового заводу

ТОВ «ПК «Зоря Поділля» є сільськогосподарським товаровиробником та платником єдиного податку 4-ї групи. Відповідно, ТОВ «ПК «Зоря Поділля» звільнений від сплати податку на прибуток підприємств, який визначається на підставі показників фінансової звітності.

Таким чином, у податковій звітності ТОВ «ПК «Зоря Поділля» визначаються суми податків підприємства, які на підставі податкових декларацій та звітів включаються до складу витрат. Самі витрати операційної діяльності переробного підприємства не є об'єктом оподаткування та не використовуються при визначенні бази оподаткування.

Протягом 2018 р. до складу витрат операційної діяльності ТОВ «ПК «Зоря Поділля» включені наступні суми податків:

- орендна плата за земельну ділянку під переробним підприємством 13 215 586,96 грн;
- екологічний податок 887 349,03 грн (загальновиробничі витрати);
- єдиний соціальний внесок 2 567 267,72 грн (прямі витрати);
- єдиний соціальний внесок 4 570 418,09 грн (загальновиробничі витрати);
- плата за користування надрами 24 275,53 грн (загальновиробничі витрати).

2.3. Управлінський облік операцій з витрат операційної діяльності цукрового заводу ТОВ «ПК «Зоря Поділля»

Управлінський облік як інтегрована система обліку, планування, контролю, аналізу призначається для надання інформації про доходи і витрати підприємства для прийняття оперативних рішень з управління його діяльністю.

Для забезпечення фінансової стабільності зменшення ймовірності настання ризику банкрутства необхідно ретельно аналізувати показники внутрішньогосподарської діяльності на рівні підприємства, враховувати можливий вплив різних факторів з метою встановлення оптимальних

пропорційних співвідношень обсягів результатів діяльності. Одним із таких важливих показників результатів фінансово-господарської діяльності підприємства є витрати.

Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дає змогу підвищити рентабельність. Однак витрати підприємства мають неоднорідний характер, що потребує їх класифікації. Класифікація – це один із методів пізнання та вивчення явищ, процесів, об'єктів, який полягає в їх розподілі на класи на базі визначених ознак, властивостей і закономірностей зв'язків між ними. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вищим є ступінь пізнання досліджуваних явищ, процесів, об'єктів і можливостей управління ними. Класифікація витрат є основою їх обліку, аналізу та планування на підприємстві, допомагає оцінити здійсненні витрати, знайти можливі способи підвищення ефективності витрат і прийняти правильні рішення щодо управління ними.

Окремий порядок організації та ведення управлінського обліку витрат операційної діяльності цукрового заводу ТОВ «ПК «Зоря Поділля», затверджений наказом керівника, на підприємстві відсутній.

Планування випуску цукру, витрат на переробку здійснюється в програмі «1С: Підприємство 8.3». Для цілей управлінського обліку цукрового виробництва використовуються документи, які формуються програмою «1С: Підприємство 8.3»:

- «Розподіл прямих витрат при плануванні»;
- «Сценарій планування»;
- «Калькуляція виробництва» (на основі «Сценарію планування»).

Калькуляції складаються на продукцію окремо за основним та допоміжним виробництвами.

Розрахунком передбачені:

- 1) введення ключових вхідних показників;
- 2) розрахунок (калькуляція) витрат на переробку на основі даних про витрату сировини, витрат на переробку (змінних та постійних);
- 3) розрахунок (калькуляція) витрат на виробництво жому гранульованого;

4) визначення результату- ключових вихідних показників, а саме – собівартість продукції, валовий прибуток виходячи з прогнозних цін її реалізації.

Таким чином, для цілей управління підприємством визначені ключові показники, виконання яких контролюється в процесі переробки та впливають на собівартість переробки:

- процент виходу цукру (дигестія), меляси, жому. В сумі – 100% маси сировини;
- кількісні показники споживання палива різних видів в розрахунку на тону переробленого буряку.

Розподіл витрат (з врахуванням сировини) між видами продукції запланований в пропорції:

- цукор 93%;
- меляса 6,3%;
- жом свіжий (до сушки та гранулювання) 0,7%.

З урахуванням організації аналітичного обліку витрат на виробництво продукції на цукровому заводі ТОВ «ПК «Зоря Поділля» можливо виділити наступні підходи до організації управлінського обліку витрат.

- 1) чітке розділення витрат на організацію та здійснення виробничого процесу та вартості використаної сировини;
- 2) накопичення загальновиробничих витрат, понесених у міжсезонний (ремонтний) період, та повне їх включення до собівартості виробленої продукції без визначення нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- 3) застосування системи класифікації видів витрат, в якій одночасно застосована класифікація за їх номенклатурою (оплата праці та нарахування, електроенергія), та за місцем виникнення («Виробництво цукру», «Пакування»).

Виділення окремими об'єктами аналітичного обліку таких витрат як заробітна плата, премії, нарахування на оплату праці та електроенергія свідчить про те, що зазначені витрати є найбільш значущими для цілей управлінського обліку на переробному підприємстві ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

Також, інструментами управлінського обліку витратами є окремі блоки в програмі «1С: Підприємство 8.3», а саме:

- планування та виконання ремонтів, включаючи графіки ремонту, звіти про замовлення та купівлю запчастин, звіти про параметри роботи технологічного устаткування;
- система виробничих звітів, які складаються за змінами та демонструють результати переробки цукру та окремі якісні та кількісні показники, отримані в процесі переробки.

Згідно з Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [25] за вибором об'єктів обліку виробничих витрат усі існуючі системи можна поділити на основні методи: позамовний, попередільний та попроцесний.

Об'єктом обліку і калькулювання при позамовному методі є окреме індивідуальне замовлення, окремий контракт(проект) або партія продукції, що складається з ідентичних зразків, які проходять однаковий технологічний процес виготовлення.

Перелік переділів, фаз, стадій виробництва, за якими здійснюється облік витрат і калькулювання собівартості продукції, порядок визначення калькуляційних груп продукції встановлюється на підприємствах.

Підприємства, які випускають один або декілька видів продукції з коротким циклом виробництва, де відсутні або незначні залишки незавершеного виробництва, облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції за простим або однопредільним методом обліку.

Суть цього методу обліку витрат на виробництво полягає в тому, що шляхом ділення вартості всіх виробничих витрат (прямих і непрямих), які були понесені протягом звітного періоду, на загальну кількість (загальний випуск) готової продукції, виготовленої протягом звітного періоду, визначається вартість одиниці продукції.

Таким чином, планування та облік витрат переробного підприємства (цукрового заводу) ТОВ «ПК «Зоря Поділля» здійснюється за однопредільним методом обліку.

Під час вивчення системи управлінського обліку витрат цукрового заводу ТОВ «ПК «Зоря Поділля» відмічена відсутність систематичного застосування нормативів витрат для контролю виконання окремих статей калькуляції після початку переробки цукрового буряку.

Висновки за розділом 2

1. Організація бухгалтерського обліку витрат цукрового заводу ТОВ «ПК «Зоря Поділля» побудована з використанням програмного продукту «1С: Підприємство 8.3».

Облікова політика ТОВ «ПК «Зоря Поділля» стосовно обліку витрат не повністю відповідає вимогам чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [17]. Відхилення вмотивовані бажанням сформувати інформацію стосовно найбільш значимих з точки зору підприємства витрат. Зазначені в цьому розділі недоліки не призводять до викривлення інформації, що наводиться у фінансовій звітності, проте ускладнює розуміння господарських операцій сторонніми користувачами даних обліку. Крім того, недостатньо продуманою та заплутаною є система аналітичного обліку витрат. Відповідно, організація обліку витрат потребує вдосконалення.

2. ТОВ «ПК «Зоря Поділля» є платником єдиного податку 4-ї групи. Відповідно, ТОВ «ПК «Зоря Поділля» звільнено від сплати податку на прибуток підприємств на підставі норм статті 297 Податкового кодексу України [35].

У податковій звітності ТОВ «ПК «Зоря Поділля» визначаються суми податків підприємства, які на підставі податкових декларацій та звітів включаються до складу витрат. Об'єктом оподаткування єдиного податку є площа земельних ділянок, які використовуються ТОВ «ПК «Зоря Поділля» у сільськогосподарському виробництві. Самі витрати операційної діяльності переробного підприємства не є об'єктом оподаткування та не використовуються при визначенні бази оподаткування.

3. Організація управлінського обліку на ТОВ «ПК «Зоря Поділля» в організований з використанням програмного продукту «1С: Підприємство 8.3».

Для цілей планування виробництва, собівартості та рентабельності продажу цукру підприємством використовуються документи, форма яких розроблена самостійно виходячи з його власних управлінських потреб.

Система організації управлінського обліку на підприємстві в основному забезпечує вирішення питань з планування діяльності цукрового виробництва, визначення планових показників собівартості готової продукції.

Проблемним питанням в системі організації управлінського обліку витрат є відсутність дієвого систематичного контролю відповідності фактичних витрат плановим показникам, виявлення причин відхилення з метою прийняття адекватних заходів з усунення причин такого відхилення або коригування планових показників.

Наслідком відсутності систематичного контролю є відсутність своєчасного виявлення відхилень, надходження відповідної інформації до управлінської ланки та, відповідно, запізнення реагування на такі відхилення, що призводить до неконтрольованого зростання витрат.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЦУКРОВОГО ЗАВОДУ ТОВ «ПК «ЗОРЯ ПОДІЛЛЯ»

3.1. Напрями і заходи удосконалення фінансового обліку витрат операційної діяльності переробного підприємства

Аналіз діючої на цукровому виробництві ТОВ «ПК «Зоря Поділля» системи обліку витрат свідчить про її недосконалість:

- облік на одному субрахунку витрат на основне та допоміжне виробництво;
- встановлений порядок аналітичного обліку витрат за видами (перший рівень), змінами (другий рівень) та номенклатурними групами (3-й рівень) не витримується: перелік видів витрат (1-й рівень) надзвичайно широкий, деякі з видів витрат фактично дублюють номенклатурні групи.

Удосконалення системи обліку має здійснюватися шляхом внесення змін до облікової політики підприємства.

Розпорядчий документ про облікову політику підприємства визначає, зокрема, перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

Як зазначається в Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) промислових підприємств [25], облік виробничих витрат повинен забезпечити групування витрат за видами діяльності, видами виробництва (основне, допоміжне), підрозділами (цехами, виробництвами, дільницями тощо), виробами, видами продукції, що виробляється, статтями калькуляції, економічними елементами витрат.

Розподіл витрат за видами виробництв необхідний для правильного калькулювання собівартості продукції, дозволяє визначити собівартість допоміжних виробництв і включити їх у собівартість відповідних видів продукції основного виробництва.

За номенклатурою статей калькуляції обліковуються витрати виробництва продукції, калькулюється собівартість продукції.

До типової номенклатури статей калькуляції підприємства можуть вносити зміни з урахуванням особливостей техніки, технології та організації виробництва відповідної галузі і питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції, а також об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї типової статті кілька статей калькуляції.

ТОВ «ПК «Зоря Поділля» запропоновано здійснити наступні кроки для поліпшення облікових процесів у цукровому виробництві.

По-перше, запропоновано ведення бухгалтерського обліку прямих витрат на виробництво здійснювати на субрахунках рахунку 23 «Виробництво» з організацією аналітичного обліку за видами виробництв.

Найменування рахунків бухгалтерського обліку і розподіл витрат за видами виробництва наведені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Пропозиції по організації обліку витрат цукрового виробництва

Рахунок бухгалтерського обліку	Вид виробництва	Облік витрат
2313 «Основне виробництво. Переробка»	Цукрове виробництво	Прямі витрати на переробку цукрового буряку, включаючи сировину, технологічні матеріали, упаковка, енергія на технологічні цілі, оплату праці та інші прямі витрати. Вироблена продукція, яка не потребує подальшої доробці, оприбутковується на рахунок 26 «Готова продукція» (цукор, меляса). Жом свіжий, який підлягає подальшій обробці (сушіння, гранулювання) оприбутковується на рахунок 25 «Напівфабрикати».
2313 «Основне виробництво. Переробка».	Жомосушильне відділення	Прямі витрати на сушку та гранулювання жому, включаючи напівфабрикат (жом свіжий), технологічні матеріали, паливо, оплату праці та інші прямі витрати. Вироблена продукція (жом гранульований) оприбутковується на рахунок 26 «Готова продукція».
2321 «Допоміжне виробництво»	ТЕЦ	Прямі витрати на виробництво теплової та електричної енергії. Вироблена тепла та електрична енергія відноситься безпосередньо на витрати (прямі та загальновиробничі) виходячи з напряму використання.
2321 «Допоміжне виробництво»	Вапнякове відділення	Прямі витрати на виробництво гашеного вапна. Вироблене вапно оприбутковується на рахунок 201 «Сировина й матеріали»

Джерело: Розроблена автором

Аналітичний облік витрат пропонується організувати за структурою:

- 1 рівень: вид витрат (види витрат наведені в табл. 3.1);
- 2 рівень: виробничі зміни;
- 3 рівень: номенклатура витрат.

Номенклатура виробничих витрат включає:

- амортизація основних засобів, які використовуються безпосередньо у виробництві цукру;
- сировина (цукровий буряк), напівфабрикат (жом свіжий);
- технологічні матеріали (за видами);
- паливо (за видами);
- енергія (електрична, теплова) для технологічних цілей;
- оплата праці (основна, додаткова заробітна плата) робітників, що зайняті безпосередньо у виробництві;
- сплата єдиного внеску на загальнообов'язкове соціальне страхування;
- витрати на обслуговування технологічного обладнання в процесі виробництва;
- пакувальні матеріали для пакування товару на виробництві;
- інші прямі витрати.

По-друге, запропоновано удосконалити систему рахунків аналітичного обліку загальновиробничих витрат.

В теперішній час на підприємстві застосовується громіздка система аналітичного обліку загальновиробничих витрат: підрозділ – вид витрат – номенклатура витрат.

Загальний підхід до побудови системи аналітичного обліку має виходити з статей калькулювання витрат, які підлягають контролю.

Запропонована система аналітичного обліку витрат, спрямована на формування більш зручної для контролю і аналізу системи. У загальному вигляді систему аналітичного обліку пропонується строїти за схемою: вид витрат – номенклатура витрат – місце витрат (підрозділ, інвентарний об'єкт, сировина та інші в залежності від виду витрат).

Наприклад, витрата запасних частин на ремонт технологічного обладнання обліковується:

- вид витрат: «Витрати на ремонт та обслуговування технологічного обладнання, що використовується у основному і допоміжному виробництвах, для загальновиробничих цілей»;
- номенклатура витрат: «Запасні частини»;

- місце витрат: «Інвентарний об'єкт № ...».

Програмне забезпечення, що використовується на підприємстві, дозволяє змінювати послідовність у класифікації витрат за потребою. Наприклад: вид витрат – місце витрат – номенклатура витрат. Суттєвим є пропозиції щодо визначення видів витрат та місця витрат щодо кожного з видів.

Запропонована структуризація витрат підприємства:

1. Витрати на управління виробництвом: включають витрати на утримання апарату управління цукровим заводом, включаючи заробітну плату (оклад, премія), ЄСВ, службові відрядження, канцелярські товари, послуги сторонніх підприємств і організацій (аудит, експертизи та оцінка, послуги зв'язку та інші), транспортне обслуговування адміністративного апарату (ПММ, ТО легкового транспорту) та інші. Місцем витрат пропонується обрати структурні підрозділи апарату управління.

2. Витрати на обслуговування технологічного процесу: включають витрати на утримання підрозділів, які обслуговують процес переробки буряку (ремонтні підрозділи, виробнича лабораторія, електроцех, відділи АСУТП, КВПіА, якості, очисні споруди, ремонтні підрозділи, транспортні підрозділи): амортизація основних засобів, закріплених за підрозділами, заробітна плата, ЄСВ, амортизація основних засобів, витрати на відрядження та інші. Місцем витрат пропонується обрати виробничі структурні підрозділи.

3. Витрати на ремонт та обслуговування технологічного обладнання, що використовується у основному, допоміжному виробництвах, для загальновиробничих цілей: включають вартість запасних частин, матеріалів, послуги та роботи сторонніх підприємств, оплата праці робітників за нарядною системою оплати праці, ЄСВ на суму такої оплати праці. Місцем витрат пропонується обрати інвентарні об'єкти, що ремонтуються.

4. Витрати некапітального характеру на вдосконалення технологічного процесу, поліпшення якості, охорону праці та на інші подібні цілі: включають вартість робіт, послуг підрядників або виконавців, витрати матеріалів, оплата праці робітників за нарядною системою оплати праці, ЄСВ на суму такої

оплати праці. Місцем витрат пропонується обрати проекти або програми вдосконалення.

5. Витрати на транспортне обслуговування технологічних процесів: включають витрати на ПММ, вартість послуг перевізників та інші подібні витрати, вантажно-розвантажувальні роботи. Місцем витрат пропонується обрати сировину, технологічні матеріали, що перевозяться з полів або складів до виробництва.

6. Податки: включають нараховані зобов'язання зі сплати податку на землю, екологічного податку, за користування надрами, на майно, ПДВ у разі нарахування згідно норм пп.198.5 Податкового кодексу України.

7. Інші витрати, зокрема на охорону (пожежну, сторожову), на перевезення працівників, опалення приміщень, оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності та інші.

По-третє, запропоновано доповнити наказ про облікову політику умовами щодо визначення справедливої вартості супутньої продукції, яка призначена для реалізації, а також призначена для використання на самому підприємстві.

Вартість супутньої продукції є окремою статтею калькуляції собівартості продукції.

Супутня продукція самостійно не калькулюється. Її вартість, обчислена за визначеними цінами, вираховується з собівартості основної продукції. Таким чином, для забезпечення належного визначення ціни супутньої продукції підприємством має бути встановлений порядок, який визначає:

- осіб, відповідальних за визначення ціни реалізації супутньої продукції – справедливої вартості;
- періодичність перегляду справедливої вартості;
- визначення планової собівартості доробки супутньої продукції до стану готової продукції, який відповідає стандартам, вимогам укладених договорів.

По-четверте, з урахуванням зазначених в розділі 2 недоліків запропоновано привести у відповідність з вимогами чинних стандартів бухгалтерського обліку методикою бухгалтерського обліку виробничих витрат.

Зокрема, вартість сировини (цукрового буряку), відпущеної у виробництво, має включатись до прямих витрат основного виробництва та відображатись проводкою Д2313 К27. Рахунок 26 «Готова продукція», який використовується підприємством замість рахунку 2313, не призначений для накопичення виробничих витрат та формування фактичної собівартості готової продукції.

Також, не відповідає вимогам стандартів обліку використання рахунку 9114 для обліку собівартості послуг з переробки цукрового буряку.

На рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

За дебетом рахунку 91 "Загально виробничі витрати" відображається сума визнаних витрат, за кредитом - щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 "Виробництво" та 90 "Собівартість реалізації". Облік витрат з переробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва, при цьому до витрат вартість давальницької сировини не включається.

Загальна сума витрат на переробку цукрового буряку (власного, без урахування вартості сировини, та давальницького) накопичується на рахунку 2313 «Основне виробництво Переробка» та розподіляється пропорційно кількості переробленої сировини між власною продукцією та продукцією, виробленої з сировини давальців. Вартість наданих послуг відноситься до собівартості реалізованих послуг проводкою Д903 К2313.

Не підлягає також оприбуткуванню на рахунках обліку запасів теплової та електричної енергії, вироблена допоміжним виробництвом ТЕЦ.

Витрати на виробництво теплової та електричної енергії, накопичені на рахунку обліку собівартості продукції допоміжного виробництва ТЕЦ, підлягають списанню на відповідні витрати за місцем використання виробленої теплової та електричної енергії.

3.2. Напрямки удосконалення управлінського обліку витрат операційної діяльності переробного підприємства

Управлінський облік як інтегрована система обліку, планування, контролю, аналізу призначається для надання інформації про доходи і витрати підприємства для прийняття оперативних рішень з управління його діяльністю.

Для забезпечення фінансової стабільності зменшення ймовірності настання ризику банкрутства необхідно ретельно аналізувати показники внутрішньогосподарської діяльності на рівні підприємства, враховувати можливий вплив різних факторів з метою встановлення оптимальних пропорційних співвідношень обсягів результатів діяльності. Одним із таких важливих показників результатів фінансово-господарської діяльності підприємства є витрати.

Оптимізація витрат забезпечує дотримання режиму економії, зростання продуктивності праці, скорочення непродуктивних витрат, що дає змогу підвищити рентабельність. Однак витрати підприємства мають неоднорідний характер, що потребує їх класифікації. Класифікація – це один із методів пізнання та вивчення явищ, процесів, об'єктів, який полягає в їх розподілі на класи на базі визначених ознак, властивостей і закономірностей зв'язків між ними. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вищим є ступінь пізнання досліджуваних явищ, процесів, об'єктів і можливостей управління ними. Класифікація витрат є основою їх обліку, аналізу та планування на підприємстві, допомагає оцінити здійсненні витрати, знайти можливі способи підвищення ефективності витрат і прийняти правильні рішення щодо управління ними.

З метою посилення контролю за виробничими витратами застосовується нормативний метод.

Основними елементами нормативного методу є облік витрат за діючими нормами, облік відхилень від норм, облік зміни норм.

Нормативний метод обліку і калькулювання собівартості продукції дозволяє вести щоденний контроль за ходом виробничого процесу, за виконанням завдань по зниженню собівартості продукції, оперативний контроль за витратам, що спричинили відхилення до початку і у процесі виробництва продукції. У цьому випадку витрати на виробництво поділяються на: витрати в межах норм, відхилення від норм витрат і відхилення від змін норм. Усі витрати в межах норм ураховуються за окремими видами продукції. Відхилення від установлених норм ураховуються за їх причинами і винуватцями, що дає можливість оперативно аналізувати та попереджати їх в процесі роботи. Досягається така чіткість щоденним або іншим коротким періодом часу документуванням витрат.

Нормативний метод обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) включає:

- поточний облік витрат окремо за діючими нормами і урахування відхилень від норм, виявлення причин і винуватців відхилень;
- системний облік зміни самих норм;
- складання і періодичне коригування нормативних калькуляцій, що базуються на діючих нормах витрат;
- визначення фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни самих норм.

Нормативне господарство складається з комплексу норм, нормативів, кошторисів і планових завдань, які розробляються на основі діючих на початок звітнього періоду норм.

Норми є основою для складання калькуляцій

На відміну від планової калькуляції, яка залишається незмінною протягом певного періоду, нормативна калькуляція здійснюється при упровадженні організаційно-технічних заходів. Нормативна калькуляція відображає досягнутий рівень витрат і застосовується для оперативного контролю виконання планових завдань по зниженню собівартості.

Відповідні керівники підприємства своєчасно отримують інформацію про «надмірні» витрати, не передбачені нормами, і можуть оперативного втрутитися у процес виробництва. Досягається така чіткість щоденним або іншим коротким часом документування витрат.

На підприємстві має здійснюватись чіткий контроль за додержанням норм витрат з тим щоби не допускати необґрунтованих відступів від встановленої технології виготовлення продукції, нераціональної заміни сировини та матеріалів, перевищення встановлених норм витрат. Відхилення допускаються лише з дозволу відповідальних працівників підприємства. Усі випадки відхилення від норм оформляються відповідними документами і обліковуються.

Облік відхилень необхідний для забезпечення керівників підприємства своєчасною інформацією про розміри, причини і винуватців додаткових, не передбачених нормами витрат і вжиття необхідних заходів для запобігання їм, а у разі економії – з метою поширення досвіду.

Виявлення відхилень від установлених норм ведеться за такими основними калькуляційними статтями витрат на виробництво:

- сировина і матеріали;
- напівфабрикати;
- паливо і енергія на технологічні цілі;
- основна і додаткова заробітна плата виробничих робітників.

Дані нормативного методу обліку про відхилення дозволяють:

- аналізувати матеріаломісткість і трудомісткість виробів;
- посилити контроль за організацією виробництва і праці;
- проводити організаційно-технічні заходи щодо ефективного використання матеріальних, трудових і грошових ресурсів.

ТОВ «ПК «Зоря Поділля» запропоновано запровадити нормативний метод обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, а саме:

- визначити систему норм витрат в натуральному та вартісному вимірі в залежності від окремих параметрів сировини, технологічних матеріалів та інших обставин, що впливають на норму виходу продукції;
- здійснювати поточний облік витрат за визначеними нормами;
- здійснювати фіксацію поточних відхилень від норм, виявляти причини і винуватців відхилень;
- здійснювати періодичне коригування нормативних калькуляцій, що базуються на діючих нормах витрат;
- визначати фактичну собівартість випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної її вартості, відхилень від норм і зміни самих норм.

Реалізація пропозицій дозволить підприємству створити прозору систему бухгалтерського обліку витрат, пристосовану для потреб управлінського обліку.

Висновки за розділом 3

1. Фінансовий облік на цукровому заводі ТОВ «ПК «Зоря Поділля» не може вважатись досконалим через надміру складну та запутану систему аналітичних рахунків обліку витрат. Внаслідок чого аналіз і контроль витрат ускладнений, вимагає додаткового опрацювання даних бухгалтерського обліку для можливості їх використання для управління виробництвом.

З урахуванням цього, удосконалення бухгалтерського обліку має здійснюватися у напрямку спрощення обліку витрат і створення умов формування прозорої та релевантної інформації стосовно як загальної суми понесених витрат, так і стосовно окремих видів витрат, запропоновані зміни до статей аналітичного обліку витрат виробництва.

З цією метою запропоновані зміни до системи статей аналітичного обліку витрат, застосування якої призведе до створення прозорої системи бухгалтерського обліку витрат, пристосованої для потреб управління операційною діяльністю цукрового заводу.

2. Управлінський облік витрат цукрового виробництва, незважаючи на відсутність необхідності обліку за переділами, розподілу витрат та калькулювання собівартості кількох видів продукції основного та допоміжних виробництв, тем не менш вимагає заходів для вдосконалення належного контролю за відхиленнями від нормативів.

Напрямом удосконалення управлінського обліку слід визначити створення дієвої системи виявлення відхилень фактичних витрат від встановлених норм.

Запропоновані зміни до аналітичного обліку витрат на виробництво забезпечать отримання користувачами прозорої та зрозумілої інформації про розмір понесених витрат за видами та дозволить розробити та використовувати систему норм витрат, яка є одним з найбільш ефективних інструментів контролю за витратами та пошуку шляхів для їх зменшення.

ВИСНОВКИ

В роботі досліджені питання організації бухгалтерського та управлінського обліку витрат операційної діяльності на переробному підприємстві АПК. Об'єктом дослідження був цукровий завод, який належить ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

В ході дослідження зазначені проблемні питання в обліку витрат на підприємстві та запропоновані шляхи їх вирішення.

1. Спеціальні правила обліку витрат операційної діяльності переробних підприємств АПК законодавчо не встановлені. Виробнича діяльність таких підприємств не має суттєвих відмінностей від діяльності виробничих підприємств у будь-якій іншій сфері.

З огляду на це класифікація витрат операційної діяльності переробного підприємства АПК не вимагає спеціального підходу та має ґрунтуватися на загальних нормах, встановлених національними стандартами бухгалтерського обліку, Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, розроблених ДП «Державний інститут комплексних техніко-економічних досліджень» [26].

На основі загальних принципів та правил, визначених цими нормативно-правовими актами переробне підприємство має розробити власну, адаптовану до особливостей діяльності та до власних управлінських потреб підприємства систему класифікації витрат.

2. Нормативно-правові акти визначають загальні принципи та правила обліку витрат операційної діяльності. На думку деяких авторів, які розглянули в своїх працях питання регулювання обліку витрат переробних підприємств АПК, таке регулювання є недостатнім, а додаткове методичне регулювання сприятиме підвищенню ефективності переробних підприємств.

Не можна погодитись з цими авторами, оскільки питання підвищення ефективності підприємств відноситься до компетенції управлінського персоналу цих підприємств, а надмірна регламентація обліку витрат призведе до створення для них зайвих обмежень. Підприємства потребують не методичного регламентування обліку витрат, а роз'яснення основних

принципів, які мають ними застосовуватись під час вирішення питань щодо визнання витрат, їх оцінки та порядку обліку. Для переробних підприємств АПК, виробництво яких має сезонний характер, зазначені питання є актуальними.

3. Організація бухгалтерського обліку витрат цукрового заводу ТОВ «ПК «Зоря Поділля» побудована з використанням програмного продукту «1С: Підприємство 8.3».

Облікова політика ТОВ «ПК «Зоря Поділля» стосовно обліку витрат не повністю відповідає вимогам чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [17]. Відхилення вмотивовані бажанням сформувати інформацію стосовно найбільш значимих з точки зору підприємства витрат. Зазначені в цьому розділі недоліки не призводять до викривлення інформації, що наводиться у фінансовій звітності, проте ускладнює розуміння господарських операцій сторонніми користувачами даних обліку. Крім того, недостатньо продуманою та заплутаною є система аналітичного обліку витрат. Відповідно, організація обліку витрат потребує вдосконалення.

4. ТОВ «ПК «Зоря Поділля» є платником єдиного податку 4-ї групи. Відповідно, ТОВ «ПК «Зоря Поділля» звільнено від сплати податку на прибуток підприємств на підставі норм статті 297 Податкового кодексу України [35].

У податковій звітності ТОВ «ПК «Зоря Поділля» визначаються суми податків підприємства, які на підставі податкових декларацій та звітів включаються до складу витрат. Об'єктом оподаткування єдиного податку є площа земельних ділянок, які використовуються ТОВ «ПК «Зоря Поділля» у сільськогосподарському виробництві. Самі витрати операційної діяльності переробного підприємства не є об'єктом оподаткування та не використовуються при визначенні бази оподаткування.

5. Організація управлінського обліку на ТОВ «ПК «Зоря Поділля» в організований з використанням програмного продукту «1С: Підприємство 8.3».

Для цілей планування виробництва, собівартості та рентабельності продажу цукру підприємством використовуються документи, форма яких розроблена самостійно виходячи з його власних управлінських потреб.

Система організації управлінського обліку на підприємстві в основному забезпечує вирішення питань з планування діяльності цукрового виробництва, визначення планових показників собівартості готової продукції.

Проблемним питанням в системі організації управлінського обліку витрат є відсутність дієвого систематичного контролю відповідності фактичних витрат плановим показникам, виявлення причин відхилення з метою прийняття адекватних заходів з усунення причин такого відхилення або коригування планових показників.

Наслідком відсутності систематичного контролю є відсутність своєчасного виявлення відхилень, надходження відповідної інформації до управлінської ланки та, відповідно, запізнення реагування на такі відхилення, що призводить до неконтрольованого зростання витрат.

6. Фінансовий облік на цукровому заводі ТОВ «ПК «Зоря Поділля» не може вважатись досконалим через надміру складну та заплутану систему аналітичних рахунків обліку витрат. Внаслідок чого аналіз і контроль витрат ускладнений, вимагає додаткового опрацювання даних бухгалтерського обліку для можливості їх використання для управління виробництвом.

З урахуванням цього, удосконалення бухгалтерського обліку має здійснюватися у напрямку спрощення обліку витрат і створення умов формування прозорої та релевантної інформації стосовно як загальної суми понесених витрат, так і стосовно окремих видів витрат, запропоновані зміни до статей аналітичного обліку витрат виробництва.

З цією метою запропоновані зміни до системи статей аналітичного обліку витрат, застосування якої призведе до створення прозорої системи бухгалтерського обліку витрат, пристосованої для потреб управління операційною діяльністю цукрового заводу.

7. Управлінський облік витрат цукрового виробництва, незважаючи на відсутність необхідності обліку за переділами, розподілу витрат та

калькулювання собівартості кількох видів продукції основного та допоміжних виробництв, тем не менш вимагає заходів для вдосконалення належного контролю за відхиленнями від нормативів.

Напрямом удосконалення управлінського обліку слід визначити створення дієвої системи виявлення відхилень фактичних витрат від встановлених норм.

Запропоновані зміни до аналітичного обліку витрат на виробництво забезпечать отримання користувачами прозорості та зрозумілої інформації про розмір понесених витрат за видами та дозволить розробити та використовувати систему норм витрат, яка є одним з найбільш ефективних інструментів контролю за витратами та пошуку шляхів для їх зменшення.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андросова О.Ф. Облік і аналіз собівартості продукції на промисловому підприємстві / О.Ф. Андросова, Г.В. Бойченко // Економічний простір : Збірник наукових праць. – Д. : ПДАБА, 2009. – № 25. – С. 269–275
2. Андрусyak В.М. Теоретичні основи формування системи управлінського обліку витрат підприємства / В.М. Андрусyak // Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. – 2010. – № 1. – С. 130–135.
3. Бабіч В.В. Фінансовий облік (облік активів): навч. посіб. В. В. Бабіч, С. В. Сагова. – К.: КНЕУ, 2006. – 282 с.
4. Білик І.А. Галузева інструкція організації та ведення обліку як засіб удосконалення обліку витрат на молокопереробних підприємствах // Агросвіт. - 2015. - № 10. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/10_2015/6.pdf
5. Буленок В.Ю. Облік витрат в управлінні операційною діяльністю цукрового заводу: зб. наук. статей магістрів. – Київ: КНТЕУ, 2019
6. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. - № 1. – С. 11-18.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: [підручн. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів]; за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця; 2-ге вид., перероб і доп. / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, Н. М. Малюга, Л. В. Чижевська. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 336 с.
8. Бухгалтерский учет: учебник / П.П. Новиченко, Т.Н. Шеина, Ф.П. Васин и др.; под. ред. П.П. Новиченко. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1996.
9. Голов С. Ф. Чи перешкоджає П(с)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 3–10.
10. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

11. Грицай О. І. Удосконалення класифікації витрат на інноваційні процеси промислового підприємства / О. І. Грицай // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 6. – Т. 3. – С. 219-223.
12. Давидович І. Є. Управління витратами: навч. посіб. / І. Є. Давидович. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
13. Дербін Е. Ф. Економічна теорія і державний сектор: теорія, практика, термінологія, джерела : навч. посіб. / Е. Ф. Дербін, О. І. Кілієвич. – К. : УАДУ при Президентові України, 1997. – 108 с.
14. Індекси промислової продукції за видами діяльності за січень-вересень 2019 року: Державна служба статистики України [Цит., 21.10.2019 р. Доступний з: <http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/pr/ipp_vd_m/ipp_vd_m_u/ipp_vdm0919_u.htm >]
15. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія / В. А. Дерій. – Тернопіль : ТНЕУ, Екон. думка», 2009. – 272 с.
16. Завгородній В. П. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку / В.П. Завгородній, В.Я. Савченко. - 2-ге вид. – К. : Фірма «ДІКсі», 1997. – 832 с.
17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
18. Ковальчук Т.А. Методичні підходи до класифікації витрат на підприємствах бурякоцукрового виробництва / Т. А. Ковальчук // Агросвіт. - 2016. - № 6. - С. 73-79. - URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2016_6_15
19. Козаченко А.Ю. Залежність обліку та аудиту невиробничих витрат від організаційних і технологічних особливостей підприємств цукрової галузі // Агросвіт. - 2016. - № 6. - С. 73-79. - URL: <http://repository.vsau.vin.ua/card.php?lang=uk&id=16889>
20. Конституція України від 28.06.1996 р. [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>
21. Ластовецький, В. Є. Виробничо-комерційний облік і внутрішньогосподарська (управлінська) звітність за центрами витрат і

відповідальності: наук.-прак. посіб. / В. О. Ластовецький. – Чернівці, 2003. – 156 с.

22. Макконел К. Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика / Макконел К.Р., Кемпбелл Р., Брю С.Л. : в 2 т. ; Пер. с англ. — М. : Республика, 1992. – 1040 с.

23. Маниліч М. І. Собівартість продукції: теоретичний аспект [Електронний ресурс] / М.І. Маниліч, О.В. Миронюк // URL: // http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/znpn/2012_8/01SPTA.pdf

24. Марчин Михайло Ігорович. Управлінський облік і контроль витрат операційної діяльності в цукровій промисловості [Текст] : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Михайло Ігорович Марчин. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 190 с. <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/4524>

25. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: затв. наказом Мінфіну України від 10 січня 2007 року N 2 [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07>

26. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: затв. наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007р. №373 – Київ : ДП "Інформаційно-аналітичне агентство", 2007. - 305 с.

27. Нападівська Л. В. Управлінський облік : підручник [для студентів вищих навчальних закладів] / Л.В. Нападівська. – Київ : Книга, 2004. – 544 с.

28. Нападівська, Л. В. Управлінський облік: монографія / Л. В. Нападівська. – Дніпропетровськ: Наука й освіта, 2000. – 356 с.

29. Науково-практичний центр цукробурякового виробництва «Світові ціни на цукор - найнижчі за десятиліття» [Цит., 21.10.2019 р. Доступний з: < <http://sugarua.com/ua/66/lists/5045> >]

30. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>

31. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": затв. наказом Мінфіну України

№397/3690 від 21.06.99 [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

32. Національний стандарт України «Корнеплоди цукрового буряку для промислового переробляння» Технічні умови ДСТУ 4327:2013 від 14.10.2013 р. № 1231 [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1231731-13/print>

33. Палий В. Ф. Современный бухгалтерский учет / В. Ф. Палий. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2003. – 792 с.

34. Панасюк, В. М. Управління витратами виробництва / В. М. Панасюк. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 118 с.

35. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755 – IV [Електронний ресурс]. - URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах": затв. наказом Міністерства України від 28.05.1999 №137 [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99>

37. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": затв. наказом Міністерства України від 20.10.1999 № 246 [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

38. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": затв. наказом Міністерства України [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

39. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств": затв. наказом Міністерства України від 07.07.1999 р. № 163 [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам": затв. наказом Міністерства України від 28.10.2003 № 601 [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 "Зменшення корисності активів": затв. наказом Міністерства України від 24.12.2004 р. № 817 [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати": затв. наказом Мінфіну України від 26.05.2006 № 415 [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06>
43. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затв. наказом Мінфіну України від 02.09.2014 р. №879 [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
44. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей: затв. пост. Каб. Міністрів України від 22.01.96 р. №116 [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>
45. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996 – XIV: Закон України [Електронний ресурс]. – URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
46. Про державну підтримку сільського господарства України від 24.06.2004 № 1877-IV: Закон України [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1877-15>
47. Про спеціалізовану річну бухгалтерську звітність: затв. наказом Мінагрополітики України від 08.11.2000 р. № 221 [Електронний ресурс]. – URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0221555-00>
48. Рожелюк В.М. Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції: дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Рожелюк Вікторія Миколаївна ; Нац. акад. аграр. наук України, Нац. наук. центр "Ін-т аграр. економіки". - Київ, 2015. - 455 с. <http://dspace.tneu.edu.ua/jspui/handle/316497/5030>
49. Скляренко В. К. В чем разница между затратами, расходами и издержками [Електронний ресурс] / В. К. Скляренко // URL : http://www.elitarium.ru/2007/10/30/zatraty_raskhody_izderzhki.html.
50. Скрипник М. І. Сутність витрат як економічної категорії / М.І. Скрипник // Вісник ЖДТУ. - Серія: «Економічні науки». – 2009. – Вип. 4 (50). – С. 159-165.

51. Линник О. І. Сучасна вітчизняна та зарубіжна практика калькулювання собівартості продукції, обліку та управління виробничими витратами підприємства / О.І. Линник // ЕКОНОМІКА ТА СУСПІЛЬСТВО – 2016. – Вип. 6. – С. 373-378.
52. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
53. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності : навчальний посібник / Н.М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 1997. – 512 с.
54. Труш В. Є. Управлінський облік : навч-метод. посібник [для студентів вищих навчальних закладів] / В.Є. Труш, Т.М. Чебан, Н.Я. Степанович ; за ред. проф. В. Є. Труша. – Київ : Кондор, 2007. – 296 с.
55. Чумаченко М. Г. Економічна робота на підприємстві та П(с)БО 16 «Витрати» / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 13–16.
56. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис. ; пер. с англ. ; под ред. А.М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 558 с.

ДОДАТКИ

Додаток А

Таблиця А.1

Класифікація витрат операційної діяльності підприємств

№ пор.	Ознаки	Витрати
1	За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби тощо
2	За видами продукції, робіт, послуг	Витрати на вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, деталі, вузли, замовлення, процеси тощо
3	За видами витрат	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції
4	За єдністю складу (однорідністю) витрат	Одноелементні, комплексні
5	За способами перенесення на собівартість продукції (робіт, послуг)	Прямі, непрямі
5	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Змінні, постійні
6	За відношенням витрат до процесу виробництва	Основні, накладні
7	За календарними періодами визнання (часом виникнення)	Витрати поточні, майбутніх періодів та майбутні витрати
8	За доцільністю витрачання	Ефективні (продуктивні), неефективні (непродуктивні)
9	За відношенням до собівартості продукції (робіт, послуг)	Витрати на продукцію, витрати періоду
10	За можливістю здійснення контролю за витратами	Контрольовані, неконтрольовані
11	За видами витрат (економічним змістом)	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції

Джерело: Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [26]

Характеристика нормативно - правової літератури, що використовується в обліку витрат переробного підприємства АПК

№ пор.	Нормативний документ	Короткий зміст	Використання в обліковому процесі
1	2	3	4
1	Конституція України [20]	Основа правової бази України, на якій будується діяльність всіх підприємств незалежно від форм власності.	Забезпечення поточної та стратегічної господарської діяльності господарюючого суб'єкту
2	Господарський кодекс України (із змінами) [10]	Визначає загальні правові, економічні та соціальні засади здійснення господарської діяльності на території України	Забезпечення поточної та стратегічної діяльності
3	Податковий кодекс України (із змінами) [35]	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.	Визначає перелік податків, що сплачуються у зв'язку з здійсненням підприємством виробничої діяльності
4	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (із змінами) [45]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.	Регулює питання організації бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності господарюючого суб'єкту.
5	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [38]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності.	Регулює питання класифікації та групування витрат господарської діяльності юридичних осіб
6	Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей [44]	Встановлює механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорого-цінного каміння та валютних цінностей.	Регламентує порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей.

Продовження табл. А.2

1	2	3	4
7	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [43]	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності підприємствами незалежно від форм власності.	Визначає порядок складання первинних документів з обліку витрат та відображення їх в бухгалтерському обліку отримання, збереження, складання облікових регістрів, бухгалтерської звітності, організації документообігу.
8	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [43]	Визначається порядок проведення обов'язкової та раптової інвентаризації на підприємстві.	Робочі інвентаризаційні комісії розробляють пропозиції щодо списання нестач у межах норм природного убутку.
9	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [31]	Визначаються мета, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.	Визначена форма фінансової звітності
10	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» [30]	Визначаються мета, склад і принципи складання консолідованої фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.	Визначена форма консолідованої фінансової звітності
11	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах" [36]	Визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності	Порядок виправлення помилок, допущених у поточному або попередніх звітних періодах, порядок відображення в обліку та звітності зміни облікової політики
12	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [37]	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.	Встановлений порядок оцінки вибуття запасів, визначення їх первісної вартості
13	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам" [40]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані	Визначення витрат з оплати праці

		працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.	
--	--	---	--

Закінчення табл. А.2

1	2	3	4
14	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати" [42]	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності	Визначає порядок та умови капіталізації витрат на сплату процентів
15	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств" [39]	Визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств та/або об'єднання видів їх діяльності, розкриття інформації про об'єднання підприємств та/або видів їх діяльності	Визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань
16	Про спеціалізовану річну бухгалтерську звітність [47]	Визначає перелік та склад спеціалізованої статистичної звітності переробних підприємств АПК	Класифікація витрат для цілей статистичної звітності
17	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [25]	Надаються рекомендації з бухгалтерського обліку запасів згідно з чинними стандартами бухгалтерського обліку	Оцінка витрат при використанні запасів у виробництві
18	Про державну підтримку сільського господарства України [46]	Визначає основи державної політики у сфері управління щодо стимулювання виробництва сільгосппродукції та розвитку аграрного ринку	Засоби стимулювання розвитку сільськогосподарського виробництва та переробних підприємств АПК
19	Національний стандарт України "Корнеплоди цукрового буряку для промислового перероблення" [32]	Регламентує умови приймання коренеплодів цукрових буряків, показники якості та їх визначення	
20	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [26]	Визначена система калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості в ринкових умовах, методика розрахунку виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Надані чіткі роз'яснення щодо планування, ведення обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт.
21	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [17]	Встановлено призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань підприємств, організацій та інших юридичних осіб	Визначені рахунки бухгалтерського обліку, порядок їх застосування, порядок ведення аналітичного обліку та типова кореспонденція рахунків.

Джерело: складена автором за нормативними документами.

Характеристика спеціальної літератури, що використовується в обліку витрат переробного підприємства АПК

№ пор.	Автор	Назва	Зміст
1	2	3	4
1	Андросова О.Ф. [1]	Облік і аналіз собівартості продукції на промисловому підприємстві	Розкрити питання обліку і аналізу собівартості продукції промислового підприємства.
2	Бутинець Ф.Ф. [6]	Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління	Розглянути питання класифікації витрат для потреб управління
3	Голов С.Ф. [9]	Чи перешкоджає П(с)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві?	Досліджений зв'язок бухгалтерського та управлінського обліку
4	Грицай О.І. [11]	Удосконалення класифікації витрат на інноваційні процеси промислового підприємства	Розглянути питання класифікації витрат для потреб управління
5	Дерій В.А. [15]	Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю	Розглянути питання використання даних про витрати у системі контролю
6	Завгородній В.П. [16]	Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку	Досліджено питання впливу ринкових умов на бухгалтерський облік
7	Макконел К.Р. [22]	Экономикс: Принципы, проблемы и политика	
8	Маниліч М.І. [23]	Собівартість продукції: теоретичний аспект	Розглянути теоретичні питання обліку собівартості
9	Нападовська Л.В. [27]	Управлінський облік: монографія	Розглянути питання управлінського обліку виробництва
10	Палій В.Ф. [33]	Сучасний бухгалтерський облік	Розглянути питання модернізації бухгалтерського обліку в сучасних умовах
11	Панасюк В.М. [34]	Управління витратами виробництва	Розглянути питання управління витратами виробництва
12	Скляренко В.К. [49]	В чому різниця між витратами, затратами і видатками	Розглянути теоретичні питання застосування термінології для класифікації витрат
13	Скрипник М.І. [50]	Сутність витрат як економічної категорії	Розглянути питання сутності витрат
14	Линник О.І. [51]	Сучасна вітчизняна та зарубіжна практика калькулювання собівартості продукції, обліку та управління виробничими витратами	Оглянуто сучасну практику управління виробничими витратами.

Закінчення табл. А.3

1	2	3	4
15	Чумаченко М.Г. [55]	Економічна робота на підприємстві та П(с)БО 16 «Витрати»	Розглянуто питання використання даних обліку в плануванні та економічному аналізі діяльності підприємства
16	Ентоні Р. [56]	Облік: ситуації і приклади	
17	Ковальчук Т.А. [18]	Методичні підходи до класифікації витрат на підприємствах бурякоцукрового виробництва	Досліджені методичні підходи класифікації витрат цукрових заводів
18	Марчин М.І. [24]	Управлінський облік і контроль витрат операційної діяльності в цукровій промисловості	Розглянуті особливості управлінського обліку на підприємствах цукрової промисловості
19	Білик І.А. [4]	Галузева інструкція організації та ведення обліку як засіб удосконалення обліку витрат на молокопереробних підприємствах	На прикладі молокопереробних підприємств досліджено питання удосконалення обліку витрат на переробних підприємствах АПК
20	Рожельюк В.М. [48]	Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції	Розглянуто особливості обліку діяльності переробного підприємства АПК
21	Козаченко А.Ю. [19]	Залежність обліку та аудиту невиробничих витрат від організаційних і технологічних особливостей підприємств цукрової галузі	Розглянуто питання обліку невиробничих витрат на цукрових заводах

Джерело: складена автором за спеціальною літературою.

Перелік центрів обліку витрат цукрового заводу ТОВ «ПК «Зоря Поділля»

Види витрат	Центри обліку витрат цукрового заводу ТОВ «ПК «Зоря Поділля»		
	Прямі витрати на переробку	Прямі витрати протягом сезону переробки цукрового буряку, непрямі у ремонтний період	Непрямі витрати
Виробничі витрати	Виробництво: зміна №1, зміна №2, зміна №3, зміна №4	Виробничі цеха: Бурякопереробний, Газовапнякове відділення, Пакувальне відділення, Ремонтно-силовий цех, Сокоцех	Адміністрація цукрового заводу Відділи та служби: Відділ головного механіка, Електротехнічна служба, ТЕЦ, Відділ КВПіА, Відділ головного технолога, відділ якості, Планово-економічний відділ, Сировинний відділ, Залізничний цех, Очисні споруди, Дільниця по ремонту обладнання та будов, Ремонтно-будівельні дільниці №1 та №3, Служба ВРР, Відділ охорони праці, Склади: Жомова яма, Матеріальний склад, Склад зовнішнього зберігання, цукрові склади.
Побічні та позавиробничі	—	—	Їдальня, Адміністративно-господарчий відділ

Джерело: складена автором за даними бухгалтерського обліку ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

Аналітичний облік витрат на виробництво за видами витрат

Вид витрат. Найменування в обліку	Обороти у 2018 р., грн	Описання виду витрат
1	2	3
ЦЗ_Е_Виробництво цукру	266 556 475,01	Накопичення витрат на переробку цукрового буряку, облік яких ведеться на
ЦЗ_Е_Виробництво тепло/електро	152 899 756,13	Накопичення витрат на виробництво тепло та електроенергії
Послуги по переробці цукр.буряка	40 903 454,87	Накопичення витрат з переробки цукрового буряку ТОВ «ПК «Зоря Поділля» підрядними організаціями на давальницьких умовах. Не відноситься до витрат переробного підприємства.
Електроенергія	28 218 480,11	Калькулюється вартість використаної електроенергії, як власного виробництва, так і придбаной у постачальників
ЦЗ_РП_Пакування_50_кг	18 021 259,96	Накопичення витрат з фасовки та пакування готової продукції у мішки по 50 кг
Списання згідно норм	10 343 281,57	Вартість втраченої сировини (цукрового буряку) в межах норм, визначених згідно ...
Премії_Адміністрація	7 651 631,83	Нараховані премії адміністрації цукрового заводу
Оклади_Адміністрація	6 191 799,91	Нараховані оклади адміністрації цукрового заводу згідно штатному розкладу
ЦЗ_Е_Виробництво гранульованог	5 056 268,04	Накопичення витрат на гранулювання жому (побічна продукція цукрового виробництва)
Нарахування на ЗП	4 230 797,86	Нарахований єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування
Інше_Відпускні	2 151 902,65	Нарахування забезпечення виплат відпусток
Премії_Служба Виробнича	2 094 237,00	Нараховані премії працівників виробничих підрозділів цукрового заводу
Доплата	1 105 107,03	Нараховані доплати працівників виробничих підрозділів цукрового заводу згідно колективній угоді
Перев_Працівники	365 903,48	Витрати пального на перевезення працівників цукрового заводу
ЦЗ_РП_Пакування_1150_кг	234 798,87	Накопичення витрат з фасовки та пакування готової продукції у мішки по 1150 кг

Закінчення *табл. Б.2*

1	2	3
МБП	95 092,08	Вартість використаних малоцінних та швидкозношуваних предметів
ЦЗ_Е_Очистка води	90 306,67	Накопичення витрат з очистки води
Амортизація ОЗ	49 922,82	Нарахована амортизація ОЗ
ЦЗ_РП_Пакування_25_кг	14 510,50	Накопичення витрат з фасовки та пакування готової продукції у мішки по 25 кг
Обслуговування основних засобів	443,38	Інші витрати
Інше_Середня ЗП	366,74	
Ремонт+ЗЧ	274,94	
Роботи_з_хімреактивами	44,23	

Джерело: складена автором за даними бухгалтерського обліку ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

Продовження дод. Б

Таблиця Б.3

Розподіл витрати на виробництво за місцем виникнення (підрозділ, зміна)

Місце виникнення витрат в обліку	Обороти у 2018 р., грн	Описання
Виробництво-зміна №1	316 362 240,17	Витрати на виробництво основної продукції, розподілені між виробничими змінами, до яких вони відносяться.
Виробництво-зміна №4	3 769 812,91	
Виробництво-зміна №3	3 570 530,42	
Виробництво-зміна №2	3 546 027,82	
ТЕЦ виробництво	152 990 553,83	Витрати на виробництво теплової та електричної енергії
ПАКОВНЯ прямі Гайсин	20 077 227,62	Витрати на пакування цукру
Жомусушка 2313	5 056 268,04	Витрати на сушіння жому
Разом	509 687 889,85	

Джерело: складена автором за даними бухгалтерського обліку ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

Продовження дод. Б

Таблиця Б.4

Розподіл витрати на виробництво за номенклатурними групами

Номенклатурна група витрат	Обороти у 2018 р., грн	Кор. рахунки	Коментар
Теплоенергія (ТЕЦ)	123 787 263,16	201	Вироблена тепла енергія оприбутковується на рах. 201
Вугілля енергетичне	118 876 004,12	201	Використано для виробництва теплової та електричної енергії
Амортизація	56 007 570,67	131, 913	Основна сума амортизації включається до складу загальновиробничих витрат
Вапно гашене	30 673 775,95	26	Отримане з вапнякового відділення вапно гашене обліковується як готова продукція
Оплата праці	60 836 712,83	661, 2313	З кредиту рахунку 2313 – перенесення з попереднього місяця незавершеного виробництва в частині витрат на оплату праці
Оренда землі	9 421 884,58	9113	Оренда земельної ділянки під цукровим заводом
ПММ	8 480 626,84	203, 9113, 9114	Витрати з використання пального транспортом, що обслуговує виробництво
Інші послуги	46 455 515,86	9113	Послуги підрядника з переробки буряку на давальницьких умовах
Податки, збори	889 437,74	9113	Екологічний податок
Електроенергія (ТЕЦ)	27 875 542,78	26	Вироблена електрична енергія оприбутковується на рах. 201
Електроенергія	2 456 263,01	9113	Покупна електроенергія
Запчастини	4 123 433,22	9113	
Інші матеріали	15 716 133,42	201, 209, 9113	
Інші технологічні матеріали	8 503 804,67	201, 209, 9113	
Хімреактиви	871 240,44	201, 9113	
Будматеріали	528 407,03	9113	
Разом	509 687 889,85		

Джерело: складена автором за даними бухгалтерського обліку ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

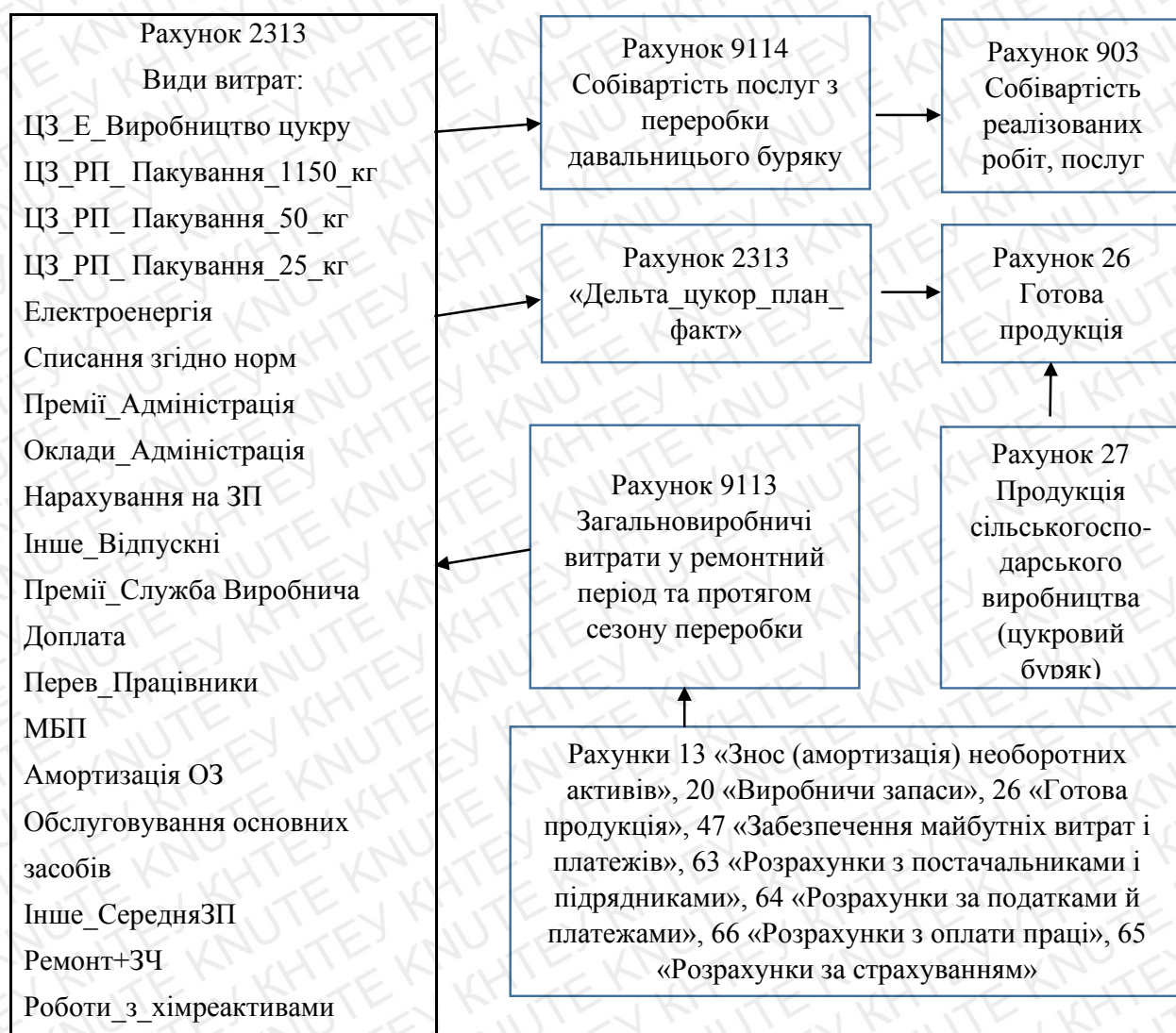


Рис. Б.5 Облік виробничих витрат цукрового виробництва (крім сушки жому)

Джерело: складений автором за даними бухгалтерського обліку ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

Аналітичний облік загальновиробничих витрат за видами витрат

Вид витрат. Найменування в обліку	Обороти у 2018 р., грн	Коментар
Амортизація ОЗ	59 550 127,52	Застосовується прямолінійний метод нарахування
Ремонт+ЗЧ	18 615 024,07	Витрати на ремонт ОЗ
Роботи з хімреактивами	13 517 896,07	Вартість використаних хімреактивів
Оренда землі	12 325 176,37	Земельна ділянка під заводом
Премії Адміністрація	9 811 509,38	Оплата праці адміністрації цукрового заводу, яка здійснює управління виробництвом
Оклади Адміністрація	7 580 886,79	
Нарахування на ЗП	4 570 418,09	
Вантажно-розвантажувальні роботи	2 849 813,42	Витрати за приймання цукрового буряку
Електроенергія	2 401 724,46	
Інше Відпускні	2 203 112,57	Створення забезпечення виплат відпусток
Інші послуги	1 523 067,44	
Послуги охорони	1 486 578,25	Охорона цукрового заводу, складів
Обслуг Бурякопункту	1 322 114,86	Витрати підрозділу «Бурякопункт»
Перевезення вантажу	1 263 115,09	Використане ПММ та оплата праці водіїв
Обслуговування основних засобів	1 186 225,09	Технічне обслуговування ОЗ
Перев Працівники	951 777,24	Витрати на перевезення працівників цукрового заводу
Податки,збори	889 437,74	Екологічний податок
МБП	861 473,60	
Транспорт Солома Паливо	799 152,74	Витрати на заготівлю соломи
Роботи Очистка обладнання	742 280,37	Витрати після завершення сезону
Амортизація МНМА	639 332,74	
ЦЗ_Е_Прийом, зберігання ц/буря	551 896,49	Витрати з приймання цукрового буряку
Роботи_Земляні	526 890,82	Обладнання складів зовнішнього зберігання запасів
Оренда майна	512 271,69	
Інші	6 492 535,10	
Разом	153 174 810,85	

Джерело: складена автором за даними бухгалтерського обліку ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

Продовження дод. Б

Таблиця Б.7

Аналітичний облік загальновиробничих витрат за номенклатурними групами

Вид витрат. Найменування в обліку	Обороти у 2018 р., грн.	Коментар
Амортизація	60 203 105,87	
Оплата праці	37 644 431,06	
Оренда землі	12 325 176,37	
(Без назви)	12 006 797,00	Накопичення витрат з індексації зарплати, обов'язкове страхування
ПММ	9 069 354,41	
Інші послуги	6 089 645,15	
Інші технологічні матеріали	4 461 179,55	
Запчастини	4 334 898,23	
Інші матеріали	2 352 038,81	
Електроенергія	1 906 761,40	Покупна електроенергія
Податки, збори	889 437,74	Екологічний податок
Хімреактиви	690 120,50	
Електроенергія (ТЕЦ)	494 963,06	Електроенергія власного виробництва
Будматеріали	412 830,36	
Інші	182 165,76	
Разом	153 174 810,85	

Джерело: складена автором за даними бухгалтерського обліку ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

Продовження дод. Б

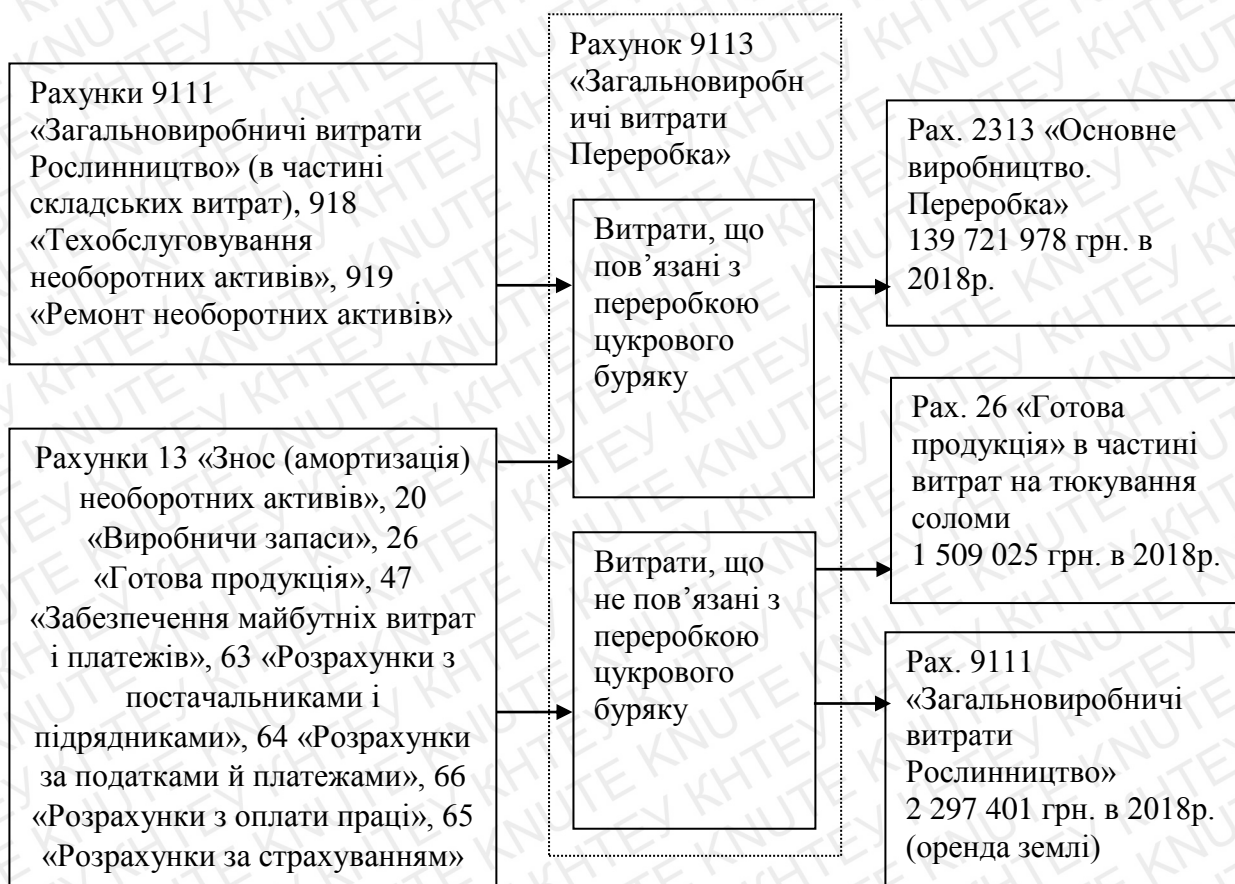


Рис. Б.8 Облік загально­ви­роб­ничих витрат цукрового виробництва

Джерело: складений автором за даними бухгалтерського обліку ТОВ «ПК «Зоря Поділля».

Продовження дод. Б

Таблиця Б.9

**Номенклатурні групи витрат за видом витрат «ЦЗ_Е_Виробництво
тепло/електро енергії»**

Номенклатурна група витрат	Сума, грн	Накопичення на рахунку	Коментар
Всього, в т.ч.	152 899 756,13		Витрати на виробництво теплової та електричної енергії, яка призначена для використання у виробництві продукції
Вугілля енергетичне	117 646 590,70	2313	
Амортизація	21 139 873,81	9113	
Оплата праці	6 634 623,26	9113	
Інші матеріали	4 049 253,97	2313, 9113	
ПММ	1 221 622,76	9113	
Інші послуги	739 606,63	9113	
Інші технологічні матеріали	688 393,90	9113	
Запчастини	619 737,13	9113	
Електроенергія	67 332,41	9113	
Будматеріали	55 615,28	9113	
Інші	37 106,28	9113	

Джерело: складена автором за даними бухгалтерського обліку ТОВ «ПК
«Зоря Поділля».