

ПОЛТАВСЬКА ДЕРЖАВНА АГРАРНА АКАДЕМІЯ
Факультет обліку та фінансів

Саливон Катерина Сергіївна

УДК 657

**МЕТОДИКА ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ
ТЕХНІЧНИХ КУЛЬТУР**

за освітньо-професійною програмою «Облік і оподаткування»
зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Автореферат
дипломної роботи на здобуття
ступеня вищої освіти магістр обліку і оподаткування

Полтава 2018

Дипломною роботою є рукопис.

Робота виконана в Полтавській державній аграрній академії на кафедрі бухгалтерського обліку

Науковий керівник **Черненко Ксенія Володимирівна,**
кандидат економічних наук, ст. викладач кафедри
Полтавська державна аграрна академія

Рецензент **Красота Олена Григорівна,**
к.е.н., доцент, доцент кафедри
організації обліку і аудиту
Полтавської державної аграрної академії

*Захист відбудеться «18» грудня 2018 р. о 9³⁰ годині на засіданні
екзаменаційної комісії у ПДАА за адресою: 36003, м. Полтава, вул. Сковороди,
1/3, навчальний корпус 4, аудиторія 434.*

*Відповідальний за
нормо-контроль*

О. В. Лега

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Процес виробництва є найбільш складною ділянкою облікової роботи і визначає її галузеві особливості, а тому потребує особливої уваги з боку бухгалтерів. Для правильного розуміння призначення витрат виробництва теорія обліку і калькулювання досліджує характеристики різних витрат за допомогою класифікації. Класифікація витрат за різними ознаками сприяє більш глибокому вивченню складу витрат та їх характеру, дозволяє використовувати економічно обґрунтовані способи групування витрат у практиці економічної роботи. Проте, варто підкреслити, що класифікації витрат за одними ознаками мають більше значення, а за іншими – менше. Крім того, суттєво різняться класифікаційні групування витрат у вітчизняній і зарубіжній економічній науці.

Рослинництво, як одна із основних галузей сільськогосподарського виробництва, має специфічні і технологічні особливості: сезонний характер, участь у процесі виробництва землі, залежність від природних факторів тощо. Саме тому гостро постає проблема створення системи обліку і контролю витрат для розробки ефективних управлінських рішень з метою своєчасного передбачення виникнення несприятливих ситуацій та спрямування діяльності підрозділів галузі рослинництва на досягнення позитивних кінцевих результатів.

Неоднозначність вирішення на практиці питань ведення бухгалтерського обліку допускається через нечіткість теоретичних підходів.

Вивченню проблеми інформаційного забезпечення обліку витрат виробництва, а також розвитку теорії і практики управлінського обліку присвячені праці як вітчизняних, так і зарубіжних учених: Ф.Ф. Бутинця, В.М. Жука, Г.Г. Кірейцева, Т.Г. Маренич, М.Ф. Огійчука, В.В. Сопка, Л.К. Сука та інших. Актуальність наведених вище проблем та необхідність формування системи облікового забезпечення витрат виробництва продукції технічних культур в сучасних аграрних формуваннях обумовили вибір теми роботи, мету, завдання і основні напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота виконана в межах програми науково-дослідних робіт кафедри бухгалтерського обліку за темою «Удосконалення системи облікового забезпечення підприємств аграрного сектору економіки».

Мета і завдання дослідження. Мета дипломної роботи полягає в теоретичному та методологічному обґрунтуванні і розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення облікового забезпечення витрат виробництва і виходу продукції технічних культур. Відповідно до визначеної мети дослідження передбачено вирішення таких завдань:

- 1) виявити сутність економічних категорій щодо витрат виробництва та їх класифікації, узагальнити позиції провідних науковців щодо трактування даних понять;
- 2) систематизувати положення нормативних актів щодо обліку витрат виробництва продукції рослинництва;

3) визначити передумови і тенденції розвитку обліку біологічних перетворень в галузі рослинництва; запропонувати методичні підходи до формування облікової політики щодо витрат виробництва та виходу продукції технічних культур;

5) критично оцінити систему документального забезпечення, синтетичного та аналітичного обліку витрат виробництва та виходу продукції технічних культур на досліджуваному підприємстві, порядок відображення інформації у звітності;

6) дослідити встановлення фактичного рівня собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) відповідно до затверджених положень та порівняння його з плановим рівнем;

7) розробити пропозиції щодо впровадження автоматизації обліку витрат виробництва та виходу продукції технічних культур;

8) здійснити всебічний витрат виробництва та виходу продукції технічних культур;

9) розробити пропозиції по усуненню виявлених недоліків, покращенню обліку і аналізу витрат виробництва на досліджуваному підприємстві.

Об'єкт і предмет дослідження. Об'єктом дослідження є процеси документування та обліку витрат виробництва технічних культур. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, практичних, методологічних засад обліку, контролю та аналізу витрат галузі рослинництва.

Дослідження проведене на матеріалах Чорнухинської філії ПрАТ «Райз-Максимко» Чорнухинського району.

Під час написання дипломної роботи були використані первинні та зведені документи, а також фінансова звітність досліджуваного підприємства за 2015 - 2017 рр.

Методи дослідження. Теоретичною та методологічною основою дослідження є діалектичний метод наукового пізнання соціально-економічних явищ і процесів, фундаментальні положення економічної теорії, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених щодо порядку визнання, оцінки та обліку витрат виробництва технічних культур. У роботі використано наступні методи: документування, оцінки й калькулювання – при дослідженні обліку операцій щодо витрат виробництва технічних культур; методи поточного групування та узагальнення інформації в обліку – при висвітленні питань синтетичного, аналітичного обліку операцій щодо витрат виробництва технічних культур та відображення облікової інформації у фінансовій та іншій звітності; методи фінансового аналізу.

Наукова новизна одержаних результатів:

1) уточнено облікові підходи до оцінки та відображення на бухгалтерських рахунках побічної продукції технічних культур, що може бути реалізована підприємством;

2) деталізовано порядок документального та облікового відображення операцій з внутрішньогосподарського використання побічної продукції соняшнику;

3) обґрунтовано рекомендації щодо отримання додаткових економічних

вигід від використання побічної продукції технічних культур.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає в тому, що надані рекомендації спрямовані на збагачення практики діяльності досліджуваного підприємства конкретними методиками обліку та операцій щодо витрат виробництва технічних культур, зокрема в частині використання відходів та залишків такого виробництва на енергетичні потреби без заподіяння негативного впливу на родючість ґрунтів та отримання додаткових вигід від господарської діяльності.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження, що ілюструють його новизну, доповідалися й одержали позитивну оцінку на Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» у Полтавській державній аграрній академії, науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик по спеціальностях.

Особистий внесок здобувача. Дипломна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження, що ілюструють його новизну, доповідалися й одержали позитивну оцінку на Студентській науковій конференції ПДАА, 25-26квітня 2018 р., Всеукраїнської науково-практичної конференції «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» (м. Полтава, 20 квітня 2018 р.).

Публікації. Основні результати, що ілюструють новизну дослідження опубліковано у 3 тезах доповіді у матеріалах конференції загальним обсягом 0,33 др. арк.

Структура та обсяг дипломної роботи. Дипломна робота складається з вступу, чотирьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел, що нараховує 70 найменувань, містить 31 таблиці, 17 рисунків, 20 додатків. Основний зміст дипломної роботи викладено на 121 сторінках друкованого тексту.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дипломної роботи, відображено мету, основні завдання, об'єкт і предмет дослідження, розкрито наукову новизну та практичне значення, наведено дані про апробацію одержаних результатів.

У першому розділі «**Теоретико-методичні основи обліку витрат виробництва та виходу продукції рослинництва**» здійснено теоретичне обґрунтування економічної сутності поняття виробничих витрат у галузі рослинництва, зокрема на вирощуванні цукрових буряків.

Радикальні економічні перетворення в нашій державі вимагають суттєвих змін в управлінні агропромисловим комплексом, а умови ринку змушують підприємства прагнути до оптимізації собівартості. А цьому в значній мірі

сприяє бухгалтерський облік та економічний аналіз, від яких залежить якість та оперативність інформаційного забезпечення управління.

Переорієнтація обліку і аналізу затрат на задоволення, перш за все потреб внутрішніх користувачів, вимагає вирішення проблем методичного, організаційного та управлінського характеру.

Необхідність достовірної інформації про наявність та рух майна, яка отримується на підставі безперервного документального відображення фактів господарської діяльності підприємства, сприяла виникненню та розвитку обліку, для здійснення контролю за регулюванням господарських процесів.

Предмет обліку охоплює весь процес відтворення – тобто виробництво, розподіл, обіг та споживання. Предмет обліку на підприємствах бурякоцукрового під комплексу представлено на рис. 1.



Рис. 1. Предмет обліку на підприємствах бурякоцукрового підкомплексу

Дослідження будуть проводитись на найбільш вагомих об'єктах бурякоцукрового підкомплексу: виробничих ресурсах; процесу виробництва і калькулювання собівартості бурякоцукрової продукції; готовій продукції.

Згідно з вимогами положення бухгалтерського обліку 16 «Витрати» обов'язковими обліковими об'єктами стосовно виробничих витрат є елементи витрат, а саме: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати; та сукупна собівартість товарної продукції, а питання деталізації об'єктів, щодо самого виробничого процесу і нових продуктів праці, знаходиться в сфері внутрішньовиробничого обліку і має бути вирішено обліковою політикою.

Усі витрати на виробництво являють собою витрати, що складають виробничу собівартість. Ми поділяємо думку вчених, які трактують калькулювання собівартості продукції та облік витрат на виробництво як незалежні поняття, але де в чому зв'язані між собою.

Варто зауважити, що економічний термін «собівартість» потрібно розглядати в наступних аспектах:

- собівартість як об'єктивна економічна категорія, що характеризує індивідуальні витрати товаровиробника, які забезпечують просте відтворення;
- відповідно до функції розмежування витрат, собівартість як об'єкт фінансового обліку – це витрати, що включають до оцінки запасів або витрати, що порівнюють з вартістю наданих послуг за цінами продажу і визначають у відповідності з обліковими стандартами для формування фінансових результатів;

- відповідно до функції контролю витрат, собівартість як об'єкт внутрішньовиробничого обліку - це витрати, які ідентифікуються з певним продуктом праці і в залежності від мети оцінки можуть мати різний склад.

У зв'язку з цим раціонально вважати в основі калькуляційної моделі цукрових буряків такий параметр, як метод обліку витрат (табл. 1).

Дана модель конкретизує організацію управлінського обліку у тій галузі рослинництва, яка займає найбільшу питому вагу в загальному обсязі продукції рослинництва, що реалізується на сільськогосподарських підприємствах.

Таблиця 1

Модель обліку витрат виробництва цукрових буряків

Основа моделі	Характеристика
Види отримуваної продукції	Основна – корені цукрових буряків Побічна – гичка
Часова характеристика виробництва	Сезонне виробництво
Об'єкти обліку витрат	Сільськогосподарські культури, сільськогосподарські роботи, витрати, які підлягають розподілу
Способи калькулювання собівартості	Виробнича собівартість 1 ц цукрових буряків (фабричних і маточних) визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами) на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування. Для розрахунку собівартості продукції буряків-маточників від витрат, віднесених на всю вироблену продукцію, віднімається вартість гички і забракованих буряків та додаються витрати на доочищення буряків, кагатування і догляд за кагатами в звітному році. Поділивши цю суму на кількість центнерів буряків, закладених в кагати, визначають собівартість одного центнера.
Об'єкти калькулювання	Коренеплоди, насіння

Основним нормативним документом, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 - XIV.

Також одним із основних нормативних документів являється П(С)БО 16 «Витрати», яке характеризує засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності, функціонує для організації обліку операцій, пов'язаних з витратами підприємства.

Відображення в бухгалтерському обліку витрат на виробництво здійснюється згідно вимог Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. В Інструкції про застосування Плану рахунків проведено характеристику рахунку 23 «Виробництво», яктй призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво та відображення виходу продукції.

Методичні рекомендації з інвентаризації основних засобів,

нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14023 пояснюють, що інвентаризація незавершеного виробництва має визначити об'єми і фактичні витрати, понесені у виробництві.

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств (від 4 червня 2009 р № 390) облік витрат виробництва ведеться у Журналі-ордері 5 В с.-г., який призначений для відображення кредитових оборотів щодо виходу продукції, робіт і послуг (списання для відповідних споживачів) з кредиту рахунку 23 «Виробництво» (за видами виробництв).

Прийняття ряду нових нормативно-правових документів з обліку біологічних активів, зокрема П(С)БО 30 «Біологічні активи» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів суттєво змінило теперішній облік виробництва. Це зміни до: об'єктів обліку; плану рахунків; оцінки активів; нарахування зносу; визначення фінансового результату від сільськогосподарської діяльності, зміни до фінансової та статистичної звітності.

Оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції за первісною вартістю відповідає існуючій практиці і не викличе труднощів при її визначенні. Інша справа – оцінка за справедливою вартістю. П(С)БО 30 «Біологічні активи» для ринкової оцінки активів оперує терміном «справедлива вартість». Для оцінки за справедливою вартістю біологічних активів на дату звітності, а також сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при їх первісному визнанні, спеціалісти сільськогосподарського підприємства мають володіти відповідними навичками та методиками.

У другому розділі **«Фінансово-економічна характеристика діяльності підприємства»** проведено аналіз фінансово-економічної діяльності ПрАТ «Райз-Максимко» та вивчено основні аспекти облікової політики. Аналіз фінансового стан показав:

- у 2017 році вартість майна порівняно з 2015 роком збільшилася на 10,5%. У структурі майна ПрАТ «Райз-Максимко» за досліджуваний період переважає питома вага оборотних активів – 85,9%, 92%, 94,4%;

- сума власного капіталу підприємства зросла на 13% за рахунок суми нерозподіленого прибутку. У структурі пасивів ПрАТ «Райз-Максимко» протягом досліджуваних років переважає питома вага зобов'язань і забезпечень – 57,2%, 50% та 56,2% - відповідно;

- за переважною більшістю відносних показників підприємство є фінансово стійким із середнім рівнем показників за цим напрямом аналізу;

- загальний коефіцієнт покриття ПрАТ «Райз-Максимко» протягом досліджуваних років є вище нормативного, на 1 грн. поточних зобов'язань припадало відповідно 1,6 грн., 2,1 грн., 1,8 грн. оборотних активів;

- аналіз ліквідності балансу досліджуваного підприємства показав, що протягом досліджуваних років спостерігалася нестача високоліквідних активів та надлишок низько-ліквідних та середньо-ліквідних активів. За підсумком досліджуваних років баланс ПрАТ «Райз-Максимко» має ознаки ліквідного.

У ПрАТ «Райз-Максимко» облік ведуть згідно Наказу про облікову політику. Облікова політика являє собою сукупність принципів, методів та процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Розглянемо кожен аспект облікової політики щодо витрат окремо (табл. 2).

Таблиця 2

Складові аспекти облікової політики щодо витрат

Складові аспекти облікової політики	Необхідні елементи
1. Організаційний	Відображає порядок організації роботи облікового апарату, у якому необхідно відобразити: перелік осіб, відповідальних за ведення обліку витрат на виробництво та їх посадові інструкції; перелік центрів витрат та сфер відповідальності; комерційну таємницю та порядок її захисту; систему внутрішнього контролю тощо
2. Методичний	Основними складовими щодо витрат на виробництво є наступні (враховуючи вимоги ПСБО 16 «Витрати»): перелік і склад статей калькуляції; метод калькулювання собівартості продукції; перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат; методи оцінки запасів при вибутті (можуть суттєво вплинути на величину витрат); бази розподілу непрямих витрат основного виробництва; тощо
3. Технічний	Повинен передбачати такі складові: робочий план рахунків в розрізі центрів витрат та центрів відповідальності; форми первинних документів за розрахунками витрат на виробництво продукції; облікові регістри; графіки документообігу за об'єктами витрат; склад, порядок, строки подання внутрішньої звітності; порядок проведення інвентаризації незавершеного виробництва; відповідальність за підписання первинних документів, звітності; тощо

У третьому розділі «**Облік витрат виробництва та виходу продукції технічних культур**» порядок обліку витрат та виходу продукції технічних культур від документування до розкриття інформації у звітності.

Первинний облік виробництва продукції технічних культур охарактеризуємо поетапно: документування витрат на виробництво, оприбуткування продукції з поля та перевезення до місця зберігання.

Записи про понесені витрати на виробництво продукції технічних культур здійснюються на підставі первинних бухгалтерських документів, які можна орієнтовно по групувати (рис. 2):

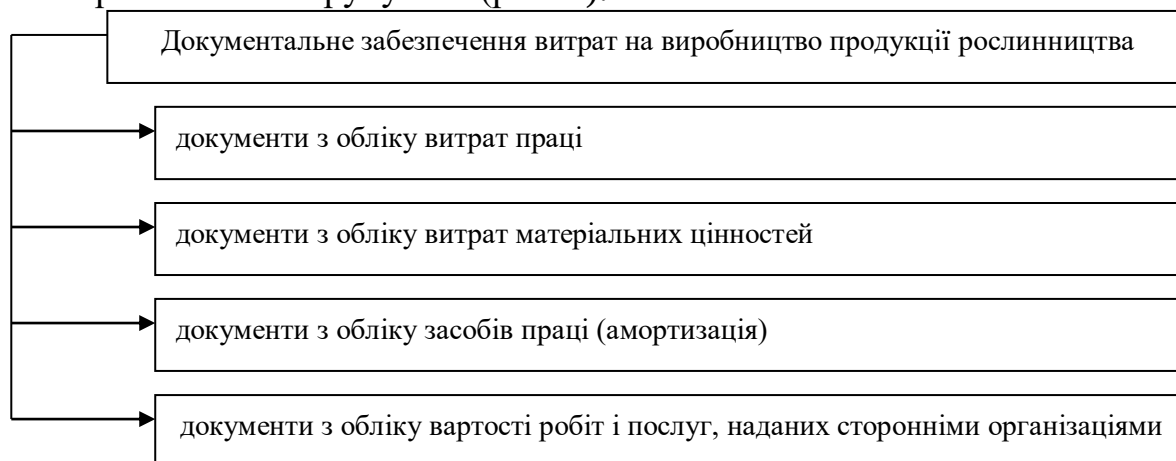


Рис. 2. Документальне забезпечення витрат на виробництво продукції технічних культур

Основними документами для обліку витрат на вирощування технічних культур є: Лімітно-забірні картки на отримання матеріальних цінностей, Акту про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин, Акту витрат насіння і садивного матеріалу, Акт на списання виробничого та господарського інвентарю, Накладні (внутрігосподарського) призначення,

Облік надходження продукції технічних культур від урожаю на ПрАТ «Райз-Максимко» проводиться за оформленням талонів. В кінці робочого дня в кожного водія і комбайнера буде стільки талонів, скільки бункерів було прийнято і видано для перевезення. Доставлений цукровий буряк, соняшник, сою зважують.

В результаті зважування вагар записує в журналі зважування номера талонів комбайнерів, які отримав від водія, записує водія і номер машини також оформляє «Реєстр на приймання продукції від водія». В кінці дня вагар складає «Реєстр приймання продукції вагарем». Паралельно вагар веде «Книгу вагаря», в якій записує дату надходження технічної продукції, вагу, номер відвантаження, номер машини, назву вантажу тощо.

Основним нормативним документом, що регулює облік витрат підприємства є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». В Облік витрат на вирощування продукції рослинництва здійснюється на субрахунку 231 «Рослинництво» в розрізі аналітичних рахунків (певних культур, насаджень тощо).

За дебетом обліковують витрати, а за кредитом отриману від урожаю основну продукцію, яку оцінюють за справедливою собівартістю, побічну продукцію за нормативно-розрахунковими витратами рослинництва (витрати на збирання, транспортування, скиртування та інші роботи).

За кредитом субрахунку 231 «Рослинництво» обліковують сільськогосподарську продукцію рослинництва (зерно, насіння тощо) за їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу в кореспонденції з дебетом рахунків:

- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» – на вартість оприбуткованої побічної продукції;
- 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» – на вартість готової продукції, призначеної для реалізації та на вартість насіння, одержаного від врожаю.

Загальна схема обліку витрат та виходу продукції соняшнику в наведено на рис. 3.

Облік витрат і виходу продукції технічних культур ведуть на субрахунку 1 рахунку 23 «Виробництво»:

- 2311 «Соняшник»;
- 2312 «Соя»;
- 2313 «Ріпак озимий»;
- 2314 «Цукрові буряки».



Рис. 3. Схема організації обліку витрат та виходу продукції технічних культур

Приблизний перелік статей витрат у рослинництві представлено у табл. 3.

Таблиця 3

Склад статей витрат на виробництво продукції рослинництва

Статті витрат	Склад витрат
1	2
Витрати на оплату праці	включається основна і додаткова оплата праці працівників, безпосередньо зайнятих в технологічному процесі виробництва (в тому числі трактористів-машиністів)
Відрахування на соціальні заходи	відносять нарахування єдиного соціального внеску на оплату праці працівників, зайнятих виробництвом продукції
Насіння та посадковий матеріал	вартість насіння та посадкового матеріалу власного виробництва і придбаного, що використані для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур та насаджень, крім незрілих довгострокових біологічних активів
Паливо і мастильні матеріали	відображають комплексну ціну палива, в яку входять його вартість на виконання технологічних операцій, а також вартість мастил тощо
Добрива	витрати на внесені в ґрунт під сільськогосподарські культури органічні (гній, торф, компост, сидеральні добрива тощо), мінеральні, бактеріальні, інші добрива та мікродобрива
Засоби захисту рослин	вартість пестицидів, засобів протруювання, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних та біологічних засобів, які використані для боротьби з бур'янами, шкідниками і хворобами сільськогосподарських рослин
Витрати на ремонт необоротних активів	суму на оплату праці працівників, зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно-будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання
Роботи та послуги	витрати на роботи та послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого

1	2
	характеру, наданих сторонніми підприємствами
Інші витрати на утримання необоротних активів	суми, використані для їх утримання безпосередньо в конкретному виробництві: витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи, механіків, сторожів, місць зберігання техніки тощо; вартість пального та мастильних матеріалів на переїзд тракторів та самохідних машин з однієї ділянки на іншу; амортизаційні відрахування, які прямо не відносяться на певні об'єкти обліку витрат
Інші витрати	витрати, що безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені до жодної з вищеназаних статей
Загальновиробничі витрати	бригадні, цехові та загальновиробничі витрати рослинництва: витрати на оплату праці працівників апарату управління; орендна плата; амортизаційні відрахування і витрати на утримання та поточний ремонт необоротних активів загального призначення; витрати на заходи з охорони праці та техніки безпеки; витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи; на утримання польових станів; інші витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробництва окремих підрозділів та галузей

Господарські операції по обліку отриманого урожаю технічних культур в оцінці за плановою собівартістю:

1) Оприбутковується продукція цукрових буряків отримане від комбайнів на суму 34200 грн.: дебет рахунку 901 Кредит рахунку 231 – 34200 грн. (оскільки буряки прямо з поля вивозяться на цукровий завод).

2) Оприбутковується продукція соняшнику отримане від комбайнів на суму 44200 грн.: дебет рахунку 27 Кредит рахунку 231 – 44200 грн.

3) Оприбутковується продукція сої отримане від комбайнів на суму 28200 грн.: дебет рахунку 27 Кредит рахунку 231 – 28200 грн.

4) Оприбутковується продукція ріпаку озимого отримане від комбайнів на суму 68200 грн.: дебет рахунку 27 Кредит рахунку 231 – 68200 грн.

Побічна продукція оприбутковуються на рахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», оскільки може бути використана як підстилка, біотопливо, корми і т.д.

Побічна продукція технічних культур (цукрових буряків – гичка, соняшник – соняшничиння та кошики, соя та ріпак - бадилля) при оприбуткуванні оцінюються виходячи з розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної продукції. При калькулюванні собівартості продукції переоцінка побічної продукції не проводиться.

Обчислення фактичної собівартості продукції рослинництва це заключний етап облікової роботи за рік. Воно проводиться в кінці року після запису всіх господарських операцій і виведення кінцевого сальдо на 31 грудня по всіх синтетичних і аналітичних рахунках.

Порядок визначення собівартості продукції цукрових буряків представлено у табл. 4.

Отже, дослідження обліку витрат на виробництво та вихід продукції технічних культур ведеться відповідно до чинного законодавства України і відповідає всім його статтям.

Порядок визначення собівартості основних видів продукції технічних культур

Об'єкти калькулювання продукції	Одиниця калькулювання	Побічна продукція	Оцінка побічної продукції
Буряки цукрові (фабричні), буряки цукрові (маточні), висадки-насіники буряків			
Коренеплоди Насіння	1 центнер	Гичка цукрових буряків	Нормативні витрати на збирання та транспортування гички з поля до пункту використання
		Цукрові буряки, забраковані при кагатуванні та розкритті кагатів	За собівартістю коренів кормових буряків (з урахуванням якості)
Виробнича собівартість 1 ц цукрових буряків (фабричних і маточних) визначається діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами) на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування. Для розрахунку собівартості продукції буряків-маточників від витрат, віднесених на всю вироблену продукцію, віднімається вартість гички і забракованих буряків та додаються витрати на доочищення буряків, кагатування і догляд за кагатами в звітному році. Поділивши цю суму на кількість центнерів буряків, закладених в кагати, визначають собівартість одного центнера.			
Соняшник на зерно			
Насіння соняшнику	1 центнер	Соняшничиння	Нормативні витрати на виконання робіт зі збирання, транспортування та скиртування соняшничиння стосовно кількості продукції, що використана або буде використана в підприємстві
Собівартість 1 ц насіння соняшнику визначається діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання продукції (без вартості соняшничиння та кошиків у оцінці за нормативно-розрахунковими цінами) на фізичну масу насіння після його доробки.			

ПрАТ «Райз-Максимко» є виробником сільськогосподарської продукції і подає такі річні форми статистичної звітності з питань сільського господарства, а зокрема виробництва у рослинництві: форма 29-сг «Звіт про збір урожаю сільськогосподарських культур на 1 грудня»; форма 4-сг (річна) «Заключний звіт про підсумки сіви під урожай»; форма № 7 с.-г. (місячна) «Звіт про хід збирання урожаю та проведення інших польових робіт»; форма № 21 (річна) «Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції»; форма № 21 (місячна) «Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції»; форма 16-сг (річна) «Баланс сільськогосподарської продукції»; форма № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств», яка є підсумовуючим звітом, що охоплює всю виробничо-фінансову діяльність сільськогосподарського підприємства.

У дослідженні використовується інформація із форми 50 с.г. «Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств» за 2014 – 2016 рр., тоді як за інформація 2017 року представлена новою формою.

Згідно Роз'яснення Державної служби статистики України № 17.4.-12/18 від 24 липня 2017 за 2017 рік сільськогосподарські підприємства подають форму № 50 с.г. «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств».

Оскільки рахунок 23 «Виробництво» підлягає закриттю у кінці року, то ймовірність залишків по цьому рахунку буде спостерігатися лише за наявності незавершеного виробництва у вигляді витрат, понесених на посів та догляд за озимою пшеницею урожаю майбутнього року, тому у Балансі ПрАТ «Райз-Максимко» інформація про витрати виробництва та продукцію сільськогосподарського призначення відображається у наступних статтях (табл. 5).

Таблиця 5

Порядок відображення інформації про витрати виробництва та вихід продукції у Балансі (Звіті про фінансовий стан)

Назва статті	Код	Джерело інформації
Запаси	1100	Сальдо Дт 20, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (без даних Дт 286)
Описуваний рядок Незавершене виробництво	1102	Сальдо Дт 23, 25
Описуваний рядок Готова продукція	1103	Сальдо Дт 26, 27

В«ІС: Бухгалтерія 8.2» включені стандартні звіти, призначені для отримання даних за залишками і оборотами рахунків, субконто та проводках у різних розрізах для бухгалтерського та податкового обліку: «Оборотно-сальдова відомість по рахунку», «Аналіз рахунку», «Аналіз субконто», «Картка рахунку», «Головна книга».

У четвертому розділі «**Аналіз ефективності виробництва технічних культур**» проведено оцінку показників посівних площ, урожайності та реалізації технічних культур.

Використавши дані форми 50 сг «Основні економічні показники про роботу сільськогосподарських підприємств» за 2014 – 2016 рр. та «Звіту про основні економічні показники» за 2017 рік проаналізуємо натуральні показники вирощування технічних культур (табл. 6). Для дослідження обрано дані про сояшник, сою та ріпак озимий, оскільки цукрові буряки вирощувалися лише у 2017 році, тому прослідкувати показники в динаміці неможливо.

Аналіз динаміки показників виробництва сояшнику у 2017 році порівняно з 2014 роком показав як позитивну, так і негативну тенденцію. Зокрема:

- площа посіву сояшнику та ріпаку озимого зменшилася на 139 га, або на 1 % та 358 га, або на 10,3 % відповідно, тоді як сої зросла на 4548 га, або на 78,7 %;

- урожайність зросла по сояшнику на 0,8 ц/га або на 3,4 % та сої на 3 га, або на 10,5 %, тоді як ріпаку озимого на 2 ц/га зменшилася;

- валовий збір сояшнику та сої зріс відповідно на 7870 ц, або на 2,4 % та 150336 ц, або на 97,4 %, тоді як ріпаку озимого зменшився на 17832 ц, або на 15 відсотків;

- виробнича собівартість технічних культур має негативну тенденцію до зростання, що пов'язано із здорожчанням матеріальних ресурсів. Зокрема, виробнича собівартість 1 ц сояшнику зросла на 168,75 грн, або на 47,3 %, сої на 444 грн, або у 2,3 рази, ріпаку озимого на 312 грн, або у 2,6 рази.

Таблиця 6

**Динаміка виробництва технічних культур ПрАТ «Райз-Максимко»
за 2014 - 2017 рр.**

Показники	Роки				Відхилення (+;-) 2017 р. до 2015 р.	
	2014	2015	2016	2017	абсолютне	відносне, %
Соняшник						
Посівна площа, га	13985	6747	7620	13846	-139	-1,0
Урожайність, ц/га	23,8	21,7	28,3	24,6	+0,8	+3,4
Валовий збір, ц	332888	146316	215960	340758	+7870	+2,4
Виробнича собівартість, тис. грн	118856	86004	97864	179170	+60314	+50,7
Собівартість 1 ц, грн	357,05	587,80	453,16	525,80	+168,75	+47,3
Соя						
Посівна площа, га	5782	15505	11798	10330	+4548	+78,7
Урожайність, ц/га	26,7	18,3	33,2	29,5	+3	+10,5
Валовий збір, ц	154412	283090	391360	304748	+150336	+97,4
Виробнича собівартість, тис. грн	54376	172135	162195	242496	+188120	У 4,5 р.
Собівартість 1 ц, грн	352,15	608,06	414,44	795,73	+444	У 2,3 р.
Ріпак озимий						
Посівна площа, га	3476	3897	1110	3118	-358	-10,3
Урожайність, ц/га	34,1	36,4	27,7	32,3	-2	-5,3
Валовий збір, ц	118533	141735	30772	100701	-17832	-15,0
Виробнича собівартість, тис. грн	23091	48677	23397	50989	+27898	У 2,2 р.
Собівартість 1 ц, грн	194,81	343,44	760,33	506,34	+312	У 2,6 р.

Проведемо аналіз основних економічних показників ефективності виробництва технічних культур ПрАТ «Райз-Максимко» за допомогою даних табл. 7

Таблиця 7

Динаміка показників економічної ефективності виробництва технічних культур ПрАТ «Райз-Максимко» за 2014 - 2017 рр.

Показники	Роки				Відхилення (+;-) 2017 р. до 2015 р.	
	2014	2015	2016	2017	абсолютне	відносне, %
Соняшник						
Кількість реалізованої продукції, ц	422014	158971	232602	340758	-81256	-19,3
Собівартість 1 ц реалізації, грн.	436,67	706,65	456,74	311,77	-125	-28,6
Ціна реалізації 1 ц, грн.	497,47	3921,68	791,25	809,7	+312	+62,8
Прибуток (збиток) 1 ц, грн.	60,80	3215,03	334,51	497,93	+437	У 8,2 р.
Рівень рентабельності, %	13,9	455,0	73,2	159,7	+146	х
Соя						
Кількість реалізованої продукції, ц	167952	307672	354395	302748	+134796	+80,3
Собівартість 1 ц реалізації, грн.	389,54	698,99	332,12	251,58	-138	-35,4
Ціна реалізації 1 ц, грн.	455,87	706,66	828,66	902,30	+446	+97,9
Прибуток (збиток) 1 ц, грн.	66,33	7,66	496,54	650,72	+584	У 9,8 р.
Рівень рентабельності, %	17,0	1,1	149,5	258,7	+242	х
Ріпак озимий						
Кількість реалізованої продукції, ц	114696	134805	28566	222655	+107959	+94,1
Собівартість 1 ц реалізації, грн.	385,21	457,73	928,13	342,13	-43	-11,2
Ціна реалізації 1 ц, грн.	399,39	747,49	1048,20	1215,61	+816	У 3,0 р.
Прибуток (збиток) 1 ц, грн.	14,19	289,77	120,07	873,48	+859	У 61,6 р.
Рівень рентабельності, %	3,7	63,3	12,9	255,3	+252	х

Отже, протягом досліджуваних років спостерігається позитивна тенденція економічних показників до зростання. Перш за все це пов'язано із збільшенням ціни 1 ц реалізації (соняшнику на 312 грн, або на 62,8 %, сої на 446 грн, або на 97,9 %, ріпаку озимого на 816 грн, або у 3 рази), при цьому собівартість реалізації у 2017 році порівняно з 2014 роком зменшилася (соняшнику на 125 грн, або на 28,6 %, сої на 138 грн, або на 35,4 %, ріпаку озимого на 43 грн, або на 11,2 %). В результаті прибуток від реалізації 1 ц технічних культур збільшився (соняшнику на 437 грн, або у 8,2 рази, сої на 584 грн, або у 9,8 рази, ріпаку озимого на 859 грн, або у 61,6 рази), рівень рентабельності зріс.

Отже, проведені розрахунки характеризують рівень ефективності вирощування технічних культур як позитивний.

Аналіз факторів впливу на виробничу собівартість 1 ц соняшнику показав: за рахунок зростання витрат на 1 га зібраної площі на 4441,38 грн, або у 6,2 р., виробнича собівартість 1 ц зросла на 186,66 грн; за рахунок зростання урожайності соняшника на 0,8 ц/га, або на 3,4 %, виробнича собівартість 1 ц зменшилася на 17,91 грн.

Фактори впливу на виробничу собівартість 1 ц сої наступні: зростання витрат на 1 га зібраної площі на 14 тис. 70,57 грн, або у 16 раз, призвело до підвищення суми виробничої собівартості 1 ц на 527,06 грн; ріст урожайності 1 ц сої на 3 ц/га, або на 10,5 %, собівартість виробництва 1 ц зменшилася на 83,48 грн.

Щодо виробничої собівартості ріпаку озимого, то на 1 ц вона зросла на 311,53 грн. Пр цьому у зв'язку з ростом витрат на 1 га на 9 тис 710,13 грн, її сума зросла на 284,76 грн, зниження урожайності ріпаку озимого на 2 ц/га, призвело до зростання собівартості продукції на 26,78 грн.

За допомогою способу абсолютних різниць визначимо вплив факторів на зміну суми прибутку від реалізації технічних культур у 2017 р. порівняно з 2014 р.

На зміну фінансового результату від реалізації продукції впливають три фактори: обсяг реалізації; середня ціна реалізації; повна собівартість одиниці реалізованої продукції.

Аналіз результатів реалізації технічних культур показав, що у 2017 році порівняно з 2014 роком ПрАТ «Райз-Максимко» отримало прибуток, сума якого збільшилася на 522 млн 737 тис. грн. Розглянувши фактори впливу, встановлено, що на зміну фінансового результату позитивно вплинули усі з розглянутих факторів.

Отже, виробництво та реалізація технічних культур у ПрАТ «Райз-Максимко» є прибутковим та рентабельним, показники мають тенденцію до зростання.

Резерви збільшення обсягів виробництва продукції рослинництва поділяють на 2 групи:

1. Резерви, пов'язані з поліпшенням використання посівних площ: повне використання земель сільськогосподарського призначення; поліпшення земельних угідь шляхом меліорації, боротьби з ерозією, вапнуванням;

вдосконалення структури посівних площ; отримання з однієї площі кількох урожаїв за рік за рахунок повторних, міжрядних, ущільнених посівів; збирання урожаю з усієї площі, зайнятої під посіви, недопущення загибелі посівів тощо.

2. Резерви, пов'язані з підвищенням урожайності сільськогосподарських культур.

До першої групи належать природно-кліматичні умови, метеорологічні фактори: опади, температура повітря, висота сніжного покриву, вологість ґрунту і т.д. До другої групи належать виробничо-економічні фактори, пов'язані із застосуванням добрив, селекцією і насінництвом, рівнем агротехніки, матеріальною зацікавленістю працівників сільськогосподарського виробництва і т.д.

ВИСНОВКИ

Дослідження питань обліку і аналізу витрат виробництва та виходу продукції технічних культур дозволяє зробити такі висновки:

1. Дослідження показали, що методика й організація бухгалтерського обліку і контролю витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, а отже і системи управлінського обліку витрат, суттєво залежать від організаційно-технологічних особливостей основного виробництва, оскільки на стадії виробництва найбільш чітко відображена специфіка галузі.

2. Важливе завдання системи управління витратами бурякосіючих господарств – раціональна їх класифікація. У роботі запропоновано витрати підприємств досліджуваної галузі класифікувати за такими напрямками: видами продукції, статтями витрат, стадіями технологічного процесу, ступенем регульованості, центрами відповідальності, динамікою витрат відносно обсягу випуску. Це сприятиме отриманню якіснішої аналітичної інформації, а в результаті – підвищенню ефективності виробництва.

3. Основними нормативними документами, щодо обліку витрат та виходу продукції рослинництва є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи», План рахунків та інструкція щодо його застосування, Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах, Методичні рекомендації з обліку біологічних активів, які сприяють впровадженню та використанню на практиці реформованої моделі бухгалтерського обліку.

4. Фінансово-економічний аналіз діяльності ПрАТ «Райз-Максимко» показав, що на кінець 2017 року вона характеризується позитивними показниками фінансової стійкості, ліквідності та платоспроможності.

5. Записи про понесені витрати на виробництво продукції технічних культур здійснюються на підставі первинних бухгалтерських документів, які можна орієнтовно було по групувати: з обліку витрат праці; з обліку засобів праці (амортизація); з обліку витрат матеріальних цінностей; з обліку вартості робіт і послуг, наданих сторонніми організаціями. Кожна група документів має своє призначення в залежності від об'єктів здійснюваних витрат (праця,

матеріальні цінності, основні засоби). На основі первинних документів проводиться узагальнення облікових даних по господарських операціях у Виробничих звітах, Відомостях та Журналах-ордерах аналітичного і синтетичного обліку.

7. Для оприбуткування продукції технічних культур використовують ряд документів, які нами поділено на три групи: оприбуткування готової продукції, процес виробництва якої закінчено і вона оприбуткована в дебет рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»; оприбуткування побічної продукції (гичка, браковані буряки і т.п.), що оприбутковується в дебет рахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

8. Облік витрат в рослинництві рекомендується вести за такими статтями витрат: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; засоби захисту рослин; насіння та посадковий матеріал; мінеральні добрива; роботи та послуги; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати.

9. Розглянувши облік витрат і калькулювання як єдиний процес, зазначимо, що останній складається з двох взаємопов'язаних етапів: перший етап – облік витрат, що включає організацію аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку; другий етап – калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції.

10. Синтетичний облік витрат та виходу продукції рослинництва ведуть на рахунку 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунок 231 «Рослинництво». За економічним змістом він належить до групи рахунків господарських процесів, за призначенням і структурою - до групи операційних, калькуляційних рахунків. Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва ведеться у Виробничому звіті.

11. . За результатами дослідження була узагальнена сутність економічної ефективності діяльності підприємств, охарактеризовано показники ефективності з урахуванням специфіки діяльності сільськогосподарських підприємств.

11. Встановлено: основними технічними культурами, які вирощує ПрАТ «Райз-Максимко» є соняшник, соя, ріпак озимий, у 2017 році – цукрові буряки; валовий збір соняшнику та сої у 2017 році порівняно з 2014 роком збільшилася, тоді як на вирощуванні ріпаку цей показник зменшився; собівартість виробленої продукції збільшилася; показники, що характеризують економічну ефективність характеризується прибутковістю та рентабельністю за рахунок переважаючої ціни над собівартістю реалізації.

У зв'язку з проведеними дослідженнями можна внести такі пропозиції:

1. З метою поглиблення обліку та підвищення його значимості необхідно створити облік за центрами відповідальності, метою якого є самоконтроль за споживанням виробничих ресурсів та, в розрізі потреби, виявлення причин відхилень від нормативів.

2. Удосконалити систему управління витратами не тільки на рівні

підприємства, а й в підрозділах, що сприятиме створенню системи обліку та управління виробництвом відповідно до вимог ринкового середовища.

3. Збільшити обсяг інформації про попит на продукцію, можливості збуту її за певних умов зумовлює потребу оперативному визначенні витрат виробництва та формуванні цін на сільськогосподарську продукцію, оскільки для агровиробника дуже важливим є систематичне зіставлення собівартості виробленої продукції з ціною, яка склалася на ринку.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ РОБОТИ

1. Саливон К. С. Облік виробництва в площині використання інформаційних технологій / К. С. Саливон // Сучасний стан і перспективи вдосконалення практичної підготовки студентів обліково-фінансового профілю : Збірник доповідей науково-практичних конференцій студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик по напрямках підготовки (спеціальностях). – Випуск 4. – 2018. – Полтава: ПДАА, 2018. – С. 77 – 78.

2. Саливон К. С. Облік побічної продукції технічних культур як об'єкта біоенергетичного виробництва // К. С. Саливон // «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» : Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції (м. Полтава, 20 квітня 2018 року). – Полтава, 2018. – С. 133-135.

3. Саливон К. С. Дохід від продажу зіпсованої сільськогосподарської продукції: визнання, облік податкові наслідки / К. С. Саливон // Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю» : Матеріали III Всеукраїнської науково-практичної конференції. – Полтава : ПДАА, 2018.

АНОТАЦІЯ

Саливон К. С. Методика обліку та аналіз виробництва продукції технічних культур. – Рукопис.

Дипломна робота на здобуття ступеня вищої освіти «Магістр обліку і оподаткування» за освітньо-професійною програмою «Облік і оподаткування» зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування». – Полтавська державна аграрна академія, Полтава, 2018.

Дипломна робота присвячена дослідженню теоретичного та практичного аспектів методології обліку витрат на виробництво та вихід продукції галузі технічних культур. Досліджено теоретичні аспекти обліку витрат виробництва та виходу продукції рослинництва. Встановлено сутність, склад та розмежування виробничих витрат за їх економічним змістом, місцем виникнення (центрами відповідальності), елементами, статтями обліку, суміжними періодами та іншими ознаками, передбаченими відповідними стандартами фінансового обліку. Опрацьовано коло нормативних документів, що регламентують облік витрат виробництва та виходу продукції рослинництва. Розкрито основні питання обліку та документування витрат виробництва та виходу продукції цукрових буряків. Розглянуто порядок

калькулювання та здійснити розрахунок собівартості продукції цукрових буряків. Встановлено правильність формування та достовірність виникнення витрат виробництва та виходу продукції галузі технічних культур у бухгалтерському обліку шляхом проведення аналізу за темою дослідження.

Ключові слова: витрати, виробництво, калькуляція, класифікація, елементи витрат, собівартість, облік, аналіз.

ANNOTATION

Salivon K. Method of accounting and analysis of production of technical crops. - The manuscript.

Diploma work on obtaining a higher education «Master of Accounting and Taxation» for the educational and professional program «Accounting and Taxation» on the specialty 071 «Accounting and taxation». - Poltava State Agrarian Academy, Poltava, 2018.

The thesis is devoted to the study of theoretical and practical aspects of the methodology of accounting for the costs of production and output of the industrial crops sector. The theoretical aspects of accounting for production costs and output of crop production are investigated. The essence, composition and delimitation of production costs are determined based on their economic content, place of origin (centers of responsibility), elements, accounting records, adjacent periods and other features provided by the relevant standards of financial accounting. A range of normative documents regulating accounting of production and output costs of crop production has been worked out. The main issues of accounting and documentation of production and output costs of sugar beet are revealed. The procedure of calculation and calculation of the production cost of sugar beet is considered. The correctness of formation and reliability of occurrence of expenses of production and output of production of branch of technical cultures in accounting by the conducting of an analysis on the subject of research is established.

Key words: costs, production, costing, classification, cost elements, sunflower, accounting, analysis.