

УДК 657.47

Панадій О.П.

*молодший науковий співробітник**Національного наукового центру «Інститут аграрної економіки»
Національної академії аграрних наук України*

УДОСКОНАЛЕННЯ РОЗПОДІЛУ ЗАТРАТ НА УТРИМАННЯ МАШИН І ОБЛАДНАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ ДЛЯ ЦІЛЕЙ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

IMPROVING THE DISTRIBUTION OF THE EXPENSES OF USE OF MACHINERY AND EQUIPMENT FOR THE PURPOSES OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN AGRICULTURAL ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ

Статтю присвячено питанню розподілу витрат на утримання машин і обладнання сільськогосподарських підприємств між об'єктами обліку затрат і калькулювання собівартості. Доведено тезу про відсутність відповідності фактичного стану розподілу цих затрат тому порядку, який рекомендується вітчизняним методичним забезпеченням бухгалтерського обліку. Запропоновано поточне вирішення проблеми достовірності інформації про собівартість сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) шляхом розробки автоматизованого порядку розподілу затрат на утримання машин і обладнання з його фіксацією в алгоритмах бухгалтерських комп'ютерних програм. Розроблено пропозиції по вдосконаленню розподілу витрат на утримання машин і обладнання шляхом індивідуалізації ведення цих затрат за кожним об'єктом основних засобів та їх розподілу пропорційно прямим витратам пального по цих об'єктах за активними машинами і механізмами в розрізі напрямів витрачання і пропорційно виробітку за безмоторними механізмами.

Ключові слова: бухгалтерський облік, фінансовий облік, управлінський облік, облік затрат, калькулювання собівартості, витрати на утримання машин і обладнання.

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросу распределения затрат на содержание машин и оборудования сельскохозяйственных предприятий между объектами учёта затрат и калькулирования себестоимости. Доказан тезис об отсутствии соответствия фактического состояния распределения этих затрат порядку, который рекомендуется отечественным методическим обеспечением бухгалтерского учёта. Предложено текущее решение проблемы достоверности информации о себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) путём разработки автоматизированного порядка распределения затрат на содержание машин и оборудования с его фиксацией в алгоритмах бухгалтерских компьютерных программ. Разработаны предложения по усовершенствованию распределения затрат на содержание машин и оборудования путём индивидуализации ведения этих затрат по каждому объекту основных средств и их распределения пропорционально прямым затратам топлива по этим объектам для активных машин и механизмов в разрезе направлений расхода топлива и пропорционально выработке для безмоторных механизмов.

Ключевые слова: бухгалтерский учёт, финансовый учёт, управленческий учёт, учёт затрат, калькулирование себестоимости, затраты на содержание машин и оборудования.

ANNOTATION

The article deals with the problem of the distribution of the costs of the use of machinery and equipment in farm enterprises between objects of cost accounting and costing. The thesis about the lack of compliance with the actual state of the distribution of these costs and the procedure, which is recommended by methodological support of accounting, have been proven. Current solution for the problem of reliability of the information about the cost of agricultural products (works, services) by developing automated

order of distribution of the expenses for the use of machinery and equipment with its fixation in accounting software algorithms, have been proposed. The proposals to improve the distribution of the costs of use of machinery and equipment by the individualization of expenses for each fixed asset and their distribution in proportion to the direct spending of the fuel in these facilities for active machines and mechanisms and in proportion of the output for non-motorized mechanisms, were developed.

Keywords: accounting, financial accounting, management accounting, cost accounting, calculation of the cost, costs of the use of machinery and equipment.

Постановка проблеми. В Україні і за кордоном класично облік затрат і калькулювання собівартості продукції є основними елементами управлінського обліку. Це не є дивним з огляду на те, що офіційні нормативні документи з фінансового обліку витрат (МСБО 2 «Запаси» [18] та П(С)БО 16 «Витрати» [13]) не містять детальної інструкції про порядок такого обліку і калькулювання. А отже, розробка методик виявлення, вимірювання, накопичення, узагальнення і передачі бухгалтерської інформації про затрати і методик калькулювання собівартості – прерогатива кожного конкретного підприємства, тому ці питання відносяться до сфери внутрішньогосподарського обліку, який у системі бухгалтерії підприємства є прямим компонентом фінансового обліку.

Однак, ураховуючи пострадянський менталітет вітчизняних бухгалтерів, а конкретно – їх небажання розробляти власні методики обліку і калькулювання (хоча ця тенденція вже порушується завдяки неодноразовим прикладам розробки багатьма фірмами власних методичних підходів до ведення управлінського обліку «під себе»), обґрунтоване очікуванням, що цю роботу за них виконає держава, як це мало місце в минулому, в Україні в різних галузях профільними міністерствами все ж видані відповідні методичні рекомендації з обліку затрат і калькулювання собівартості.

У цих методичних рекомендаціях акумулюються раціональні та універсальні, напрацьовані наукою і практикою на момент їх прийняття підходи до обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг у відповідних галузях. Окрім того, що ці підходи

проходять ретельний відбір, вони підлягають і публічному обговоренню і, що найважливіше, апробацію на пілотних підприємствах.

У сільському господарстві України порядок обліку витрат і калькулювання собівартості, рекомендований на офіційному рівні, висвітлений у Методичних рекомендаціях із планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг сільськогосподарських підприємств, затверджених Наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 р. № 132 [12]. Дотримання положень цих Методичних рекомендацій забезпечує мінімальні потреби управлінської служби сільськогосподарського підприємства в обліковій інформації про затрати, а також надає релевантну й адекватну статистичну інформацію про показники собівартості, яка створює базу для порівняння показників різних сільськогосподарських підприємств, а також забезпечує певну достовірність та авторитетність цієї інформації. Достовірність же інформації – основа адекватності управлінського рішення, пов'язаного як з плануванням виробництва на мікрорівні, так і з вибором продуктової стратегії та стратегії стимулювання окремих сфер національного господарства в цілому і галузей сільського господарства на макрорівні зокрема.

Отже, при певному рівні організованості і відповідальності бухгалтерів раціональні положення офіційних методичних рекомендацій є «неформально обов'язковими» до виконання. Але чи відповідає реальний порядок обліку затрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві затвердженим рекомендаціям? Це питання залишається актуальним з огляду на два моменти: перший – відсутність серйозних державних санкцій за порушення порядку ведення бухгалтерського обліку (а це означає, що кожен бухгалтер має реальну можливість спрощувати багато облікових процедур, не побоюючись при цьому бути покараним); другий – рекомендаційний, а не нормативний, характер Методичних рекомендацій № 132. І особливе місце в цьому питанні належить порядку віднесення на собівартість продукції (робіт, послуг) витрат, які підлягають розподілу, у тому числі витрат на утримання машин і обладнання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням розвитку управлінського обліку в сільському господарстві України в цілому приділяли увагу такі знані вчені, як В.М. Жук [3, с. 437–441], В.Б. Моссаковський [8, с. 40–45; 9, с. 129–138] та ін. Розвиток методик управлінського обліку та розподілу непрямих витрат аграрних підприємств досліджували Я.П. Іщенко [4, с. 24–31], Т.Ю. Кодимська [5, с. 196–200], Т.М. Остапенко [7], О.Л. Примаченко [11, с. 459–465] та ін. Конкретно облік і розподіл витрат на утримання машин і обладнання висвітлювався у працях О.В. Боровича [1, с. 163–165], С.О. Михайлової [6, с. 372–380], Л.І. Стаднік [15, с. 669–675], О.С. Циганової [17] та ін. Однак

у цих роботах досить слабким є висвітлення питання про відповідність реального стану обліку та розподілу таких витрат у сільськогосподарських підприємствах конкретним пропозиціям щодо його вдосконалення.

Мета статті полягає в обґрунтуванні необхідності приведення обліку та розподілу витрат на утримання машин і обладнання в сільськогосподарських підприємствах у відповідність до рекомендованого порядку, що підвищить достовірність управлінської інформації про собівартість сільськогосподарської продукції (робіт, послуг), а також розробці пропозицій з удосконалення такого обліку і розподілу за рахунок ідентифікації витрат у розрізі об'єктів основних засобів, які приймають участь у сільськогосподарському виробництві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Яскравою ілюстрацією проблеми достовірності інформації про витрати сільськогосподарського підприємства та собівартість сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) є порядок віднесення на цю собівартість витрат на утримання машин і обладнання. Згідно з Методичними рекомендаціями № 132, ці витрати (за виключенням затрат на утримання тих основних засобів, які можна безпосередньо віднести на об'єкт обліку у виробництві, наприклад картоплесаджалок або бурякокопальних машин) ведуться на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», а витрати на утримання машинно-тракторного парку і автопарку дозволяється вести і на рахунок 23 «Виробництво». На рахунок 91 ведеться також облік інших загальновиробничих витрат (таких як, наприклад, зарплата агрономів, орендна плата за землі сільськогосподарського призначення тощо). Методичними рекомендаціями № 132 та працями різних науковців для кожної групи цих затрат пропонуються свої бази розподілу. Наприклад, для затрат на орендну плату за землі – площа цих земель, для затрат на зарплату загальновиробничого персоналу – прями затрати на оплату праці за об'єктами обліку на рахунок 23 і т. д. Для затрат на утримання машин і обладнання такою базою розподілу є кількість тонно-кілометрів і машино-днів роботи автопарку чи кількість умовних еталонних гектарів виробітку і машино-днів роботи – для решти техніки, у тому числі для машинно-тракторного парку.

Але небажання бухгалтерів виконувати трудомістку роботу по визначенню собівартості продукції (робіт, послуг) дуже часто приводить до того, що всі затрати, які підлягають розподілу, із приведених вище прикладів (і не тільки ці затрати) відносяться на собівартість продукції сільського господарства згідно з єдиною базою (а не диференційованою), яка далеко не завжди адекватно відображає понесені затрати.

Як ілюстрацію приведемо дані про собівартість продукції одного із сільськогосподарських підприємств Київської області, отримані в процесі аналізу реєстрів обліку витрат на ра-

хунках 23 і 91 і в процесі ознайомлення з документами, в яких здійснювалося визначення собівартості продукції, робіт і послуг. На цьому підприємстві затрати на утримання машинно-тракторного парку і автопарку, як і інші затрати на утримання всіх без виключення машин і обладнання, розподілялися між об'єктами обліку затрат так само, як і орендна плата – пропорційно площі сільськогосподарських угідь, зайнятих відповідними культурами, – об'єктами аналітичного обліку і калькулювання собівартості. Оскільки зведені дані про кількісні показники роботи автопарку і машинно-тракторного парку на підприємстві були просто відсутні (а саме ці показники, як згадувалося вище, в Методичних рекомендаціях № 132 є базою для розподілу таких затрат), для перерахунку суми розподілених затрат ми використовували дані по статті «Паливно-мастильні матеріали (ПММ)», відкритої у виробничих звітах по кожній культурі, на яку ці затрати відносилися. Цей показник був вибраний у зв'язку з тим, що інтенсивність роботи автопарку і машинно-тракторного парку прямо пов'язана з використанням пального. Отже, розподіл витрат на машини й обладнання пропорційно паливно-мастильним матеріалам є набагато більш логічним, ніж розподіл за площами. Це пов'язано з тим, що виробництво різних культур вимагає різної кількості технологічних операцій, але і в розпорядженні одного і того ж підприємства часто знаходяться землі різної в'язкості, засміченості і т. д., і саме тому часто на культури з меншою площею посіву витрачається набагато більший ресурс техніки (що відображається і на затратах паливно-мастильних матеріалів), ніж на культури з більшою площею. Результати перерахунку затрат і порівняння їхніх сум за об'єктами до і після перерозподілу представлені в табл. 1.

Показники табл. 1 є модельним прикладом викривлення собівартості сільськогосподарської продукції з причини невірної розподілу затрат. Для прикладу, сумарні затрати на виробництво сояшника на підприємстві «Х», за даними картки рахунку 231 «Рослинництво», склали б

256 379,85 грн. Завищення затрат на сояшник склало 489 078,56 грн. Це посприяло завищенню собівартості цієї продукції в бухгалтерському обліку на $489078,56/6256379,85=7,8\%$. Теорія економічного аналізу визначає: чим вища собівартість продукції – тим нижча рентабельність її виробництва і продажу [2, с. 231–232]. При середній же рентабельності сільськогосподарської продукції в Україні на рівні 25,8% [14] (з урахуванням того, що ці дані стосуються 2014 р., а за 2015-й, незважаючи на відсутність офіційних статистичних даних, за оцінками вчених, цей показник у середньому по галузі був у три рази меншим [16]) відхилення в собівартості культур підприємства «Х» є більш ніж суттєвими. А це впливає на достовірність звітних даних і, як наслідок, – на вибір номенклатури сільськогосподарської продукції, яка виробляється, і на прибутковість підприємства.

Приведений приклад є далеко не одиничним. Подібні спрощення у виборі баз розподілу затрат зустрічалися автору цього дослідження на підприємствах Київської, Вінницької, Одеської областей. І це дає підстави для висновків про те, що достовірна інформація про собівартість продукції сільськогосподарства невідома не тільки державі, але й власникам конкретних бізнес-структур. І вирішити цю проблему на нормативному рівні неможливо, адже якщо до перевірок Державної фіскальної служби, Пенсійного фонду, Державної служби праці, Державної сільськогосподарської інспекції додати ще й перевірки Міністерства фінансів і Мінагрополітики в частині відповідності методології бухгалтерського обліку, у тому числі управлінської його складової, – це може стати непосильним навантаженням для бухгалтерів сільськогосподарських підприємств. Особливо з огляду на те, що в сучасних складних економічних умовах керівництво агрофірм тяжіє до скорочення бухгалтерського апарату, а не навпаки.

Із цього слідує, що забезпечення правильного віднесення витрат на собівартість продукції (робіт, послуг) потрібно передбачити на комп'ютерному рівні. Яким чином? Це можна

Таблиця 1
Перерахунок розподілу затрат на утримання машин і обладнання на підприємстві «Х» за об'єктами обліку затрат і калькулювання собівартості за 2015 р.

Культура	Сума фактично розподілених затрат за площами обробітку, грн.	Сумарна вартість витраченого пального, грн. (сума прямих затрат за статтею «ПММ» за 2015 р.)	Частка розподілу за затратами пального	Сума затрат, які розподіляються	Завищення (+) або зниження (-) фактичних затрат за культурами порівняно з розрахунковими, грн. (3-5)
Пшениця	743454,19	235895,58	0,15146772	589577,54	+153876,65
Цукровий буряк	537155,39	393693,53	0,252789227	983964,45	-446809,06
Сояшник	1568649,41	431946,16	0,277351106	1079569,85	+489079,56
Соя	953645,42	451925,60	0,290179834	1129504,78	-175859,36
Ячмінь озимий	89525,90	43937,50	0,028212114	109813,69	-20287,79
Разом	3892430,31	1557398,37	1,0	3892430,31	X

Джерело: дослідження та розрахунки автора

реалізувати, заклавши відповідні алгоритми рознесення затрат і визначення собівартості в основні програми, призначені для автоматизації бухгалтерського обліку. Тим більше що бухгалтерськими програмами, за оцінками деяких дослідників, користуються у своїй діяльності приблизно 90% бухгалтерів сільськогосподарських підприємств України [10, с. 66–70]. При цьому бажано, щоб замовниками таких розробок були не самі сільськогосподарські підприємства, а органи державної влади (ті ж Міністерство фінансів і Міністерство аграрної політики та продовольства). Коли бухгалтери будуть мати в наявності чіткий автоматизований інструментарій рознесення затрат – для них виконання цих операцій не складе значних труднощів. Це й забезпечить достовірність бухгалтерської інформації про собівартість і необхідні для управління точні дані про затрати на кожен об'єкт обліку і калькулювання.

Наведений вище шлях до виправлення ситуації з обліковим забезпеченням управління собівартістю продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств можна і потрібно екстраполювати і на інші елементи обліку в сільському господарстві, де реальний стан відображення операцій у системі бухгалтерських рахунків і регістрів є нелогічним і створює ефект недостовірності облікової інформації для управління.

Однак порядок розподілу витрат на утримання машин і обладнання, передбачений сучасними підходами до визначення собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, також є далеким від ідеального. Ведення обліку витрат на утримання машин і обладнання загалом по всіх однорідних об'єктах цих засобів саме по собі не забезпечує точності віднесення цих витрат на відповідні об'єкти калькулювання. Справа в тому, що для різних об'єктів основних засобів передбачено і різні затрати на їхнє утримання, і фактично за результатами звітного періоду вони мають різну сумарну продуктивність, а на об'єкти обліку витрат (чи то пропорційно тонно-кілометрам пробігу, чи то пропорційно умовним еталонним гектарам, чи то пропорційно іншим показникам) ці витрати відносяться усереднено.

Це твердження теж можна проілюструвати на простому прикладі. Припустимо, що на підприємстві перебувають в експлуатації два

трактори однієї потужності, але один із тракторів – вітчизняний, а інший – імпортований. Місячні витрати на утримання імпортованого трактора (включаючи амортизацію) становлять, наприклад, 30 000 грн., вітчизняного – 7 000 грн. (разом – 37000 грн.). При цьому за конкретний звітний місяць імпортований трактор відпрацював, наприклад, 500 ум. ет. га, а вітчизняний – 600 ум. ет. га. Роботи виконувалися: під посіви пшениці – 300 ум. ет. га, під посіви кукурудзи – 200 ум. ет. га, під посіви сої – 600 ум. ет. га. Витрати на утримання тракторів велися на одному субрахунку рахунку 91 і розносилися за об'єктами обліку витрат пропорційно умовним еталонним гектарам загальною сумою (табл. 2).

Таблиця 2
Розподіл витрат на утримання тракторів відповідно до традиційного підходу, визначеного Методичними рекомендаціями № 132

Культура	Обсяги виконаних робіт, ум. ет. га	Відсоток розподілу по умовних еталонних гектарах, %	Розподіл витрат на утримання тракторів, грн.
Пшениця	300	27,3	10101,00
Кукурудза	200	18,2	6734,00
Соя	600	54,5	20165,00
Разом	1100	100,0	37000,00

Джерело: власні розрахунки автора

Водночас у процесі аналізу виробітку тракторів, за даними облікових листів трактористів-машиністів, виявилось, що імпортований трактор працював: на роботах під посіви пшениці – 100 ум. ет. га; під посіви кукурудзи – 100 ум. ет. га; під посіви сої – 300 ум. ет. га. Вітчизняний трактор працював: на роботах під посіви пшениці – 200 ум. ет. га; на роботах під посіви кукурудзи – 100 ум. ет. га; на роботах під посіви сої – 300 ум. ет. га. Якщо б витрати на утримання цих тракторів розподілялися між об'єктами обліку в рослинництві пропорційно виробітку кожного з них та з ідентифікацією цих витрат за кожною із зазначених сільськогосподарських машин, показники витрат, віднесених на об'єкти обліку, були б зовсім іншими, ніж при «котловому» розподілі (табл. 3).

Дані таблиці свідчать про те, що сума витрат на утримання сільськогосподарських машин за

Таблиця 3
Розподіл витрат на утримання тракторів з ідентифікацією витрат за кожним із них

Культура	Імпортований трактор			Вітчизняний трактор			Разом витрат, грн. (4+7)
	Обсяги виконаних робіт, ум. ет. га	Відсоток розподілу, %	Сума розподілених витрат, грн.	Обсяги виконаних робіт, ум. ет. га	Відсоток розподілу, %	Сума розподілених витрат, грн.	
Пшениця	200	40,0	12000,00	100	16,7	1169,00	13169,00
Кукурудза	100	20,0	6000,00	100	16,7	1169,00	7169,00
Соя	200	40,0	12000,00	400	66,6	4662,00	16662,00
Разом	500	100,0	30000,00	600	100,0	7000,00	37000,00

Джерело: власні розрахунки автора

першим і другим варіантами значно відрізняється. У наведеному прикладі при розподілі витрат з їх ідентифікацією за кожним трактором розподілені витрати на пшеницю виявилися на 13169–10101=3068 грн. більшими, ніж при розподілі за існуючими методичними підходами; витрати на кукурудзу виявилися на 7169–6734=435 грн. більшими; витрати на сою виявилися на 16662–20165=–3503 грн. меншими.

При цьому підхід, викладений у табл. 3, значно підвищує точність визначення собівартості сільськогосподарської продукції (робіт, послуг), і тому ми пропонуємо його до застосування всіма сільськогосподарськими підприємствами.

Яким чином можна забезпечити точний розподіл витрат на утримання машин (і автомашин, і сільськогосподарської техніки) і обладнання? Для цього бухгалтеру сільськогосподарського підприємства слід відкрити на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» субрахунок «Утримання машин і обладнання» (в його межах можна спокійно відкривати і субрахунки другого порядку, наприклад субрахунок «Витрати на утримання автомобілів», субрахунок «Витрати на утримання тракторів», субрахунок «Витрати на утримання комбайнів» тощо), а в межах цього субрахунку – аналітичні картки-рахунки на кожен із об'єктів основних засобів. Ці картки-рахунки повинні мати таку структуру:

1. Перша вкладка (перший вкладиш): накопичення витрат на утримання конкретної машини за статтями. Оскільки витрати на оплату праці працівників, які безпосередньо зайняті виконанням операцій на сільськогосподарських машинах, рівно як і витрати пального, можна відносити одразу на витрати за відповідними об'єктами, на яких проводилися роботи, на цих рахунках слід накопичувати витрати в розрізі статей «Амортизація» (на суму нарахованого зносу по конкретному об'єкту), «Витрати на ремонт» (на пряму вартість ремонтів конкретного об'єкта у звітному періоді і на суму розподілених цехових витрат ремонтної майстерні), «Інші витрати на утримання» (на суму страхових витрат по об'єкту тощо).

2. Друга вкладка (другий вкладиш): накопичення фактичних витрат пального по об'єкту основних засобів у розрізі напрямів витрачання (сільськогосподарських культур тощо). Дані цієї вкладки необхідні для визначення пропорцій розподілу витрат із вкладки 1 між роботами, на яких була задіяна машина. У цій вкладці розраховуються і щомісячні (для розподілу амортизації), і накопичувальні з початку року (для розподілу витрат на ремонти і інших витрат) пропорції розподілу витрат на утримання машин і механізмів між об'єктами, на яких вони використовувалися.

Вибір витрат пального як бази розподілу зумовлений тим, що за різних умов експлуатації одні і ті ж машини з розрахунку на 1 т. км. або 1 ум. ет. га мають різні витрати пального, а ці витрати, як зазначалося вище, прямо залежать

від інтенсивності роботи машин та визначають ступінь їх зношення. При цьому витрати пального за об'єктами легко відслідкувати за даними облікових листів трактористів-машиністів, облікових листів комбайнерів та подорожніх листів вантажних автомобілів. До всього вищезазначеного слід додати, що розподіл витрат на утримання машин і обладнання за витрачанням пального не потребує переведення обсягів виконаних робіт в еталонні одиниці (наприклад, переведення машино-днів роботи тракторів на транспортних роботах в умовні еталонні гектари). Втім, для машин і механізмів, робота яких не пов'язана з витрачанням пального (наприклад, для причепів або для сівалок), можна передбачити вибір в якості бази розподілу показників виробітку.

3. Третя вкладка (третій вкладиш): відображення сум розподілених витрат із вкладки 1 за пропорціями, визначеними у вкладці 2, з відповідним рознесенням сум витрат з рахунку 91 на ті рахунки обліку витрат, які відповідають діяльності, де був використаний основний засіб.

Ідеальним варіантом реалізації цієї пропозиції є розробка таких карток-рахунків (аналітичних реєстрів) у програмах з автоматизації бухгалтерського обліку, адже при цьому і накопичення витрат пального (за машинами і обладнанням (або фактичних показників виконаних робіт – для безмоторних механізмів)), і визначення пропорцій розподілу витрат на утримання цих об'єктів, і власне розподіл цих витрат здійснюватимуться в автоматичному режимі.

Висновки. Результати дослідження, представлено у цій публікації, свідчать про таке:

1. Діюча практика розподілу витрат на утримання машин і обладнання в сільськогосподарських підприємствах досить часто не відповідає правилам цього розподілу, які напрацьовані наукою і практикою.

2. Невірний розподіл витрат на утримання машин і обладнання сільськогосподарських підприємств значно викривляє показники собівартості сільськогосподарської продукції (робіт, послуг), занижуючи витрати за одними об'єктами та завищуючи витрати за іншими, що не сприяє об'єктивності управлінських рішень, які приймаються на основі цієї інформації як на рівні підприємства, так і на рівні галузі в цілому.

3. Чинний порядок розподілу витрат на утримання машин і обладнання сільськогосподарських підприємств сам по собі залишається недосконалим, оскільки не дає змоги відносити витрати на утримання конкретних об'єктів основних засобів безпосередньо на ті об'єкти обліку витрат, де відбувалося фактичне використання цих об'єктів.

Виходячи з цих висновків, у статті представлено пропозиції щодо:

1. Приведення розподілу витрат на утримання машин і обладнання в сільськогосподарських підприємствах до рекомендованого на сьогодні Порядку.

2. Удосконалення обліку та розподілу зазначених витрат з їх індивідуалізацією в розрізі об'єктів основних засобів, які виконують сільськогосподарські роботи.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Борович О.В. Удосконалення методики обчислення обсягу механізованих робіт та первинного обліку роботи машинно-тракторного парку / О.В. Борович // Вісник ЖДТУ. – 2009. – № 1 (47). – С. 163–165.
- Грабовецький Б.Є. Фінансовий аналіз та звітність: [навч. посіб.] / Б.Є. Грабовецький, І.В. Шварц. – Вінниця: ВНТУ, 2011 – 281 с.
- Жук В.М. Концептуальні засади розвитку управлінського обліку в аграрному секторі економіки / В.М. Жук // Стратегія розвитку України. – 2009. – Вип. 1–2. – С. 437–441.
- Іщенко Я.П. Непрямі витрати на підприємствах АПК: методи обліку та порядок розподілу / Я.П. Іщенко // Облік і фінанси АПК. – 2005. – № 3. – С. 24–31.
- Кодимська Т.Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу загальнопромислових витрат на підприємствах / Т.Ю. Кодимська // Економіка: реалії часу. – 2013. – № 1 (6). – С. 196–200.
- Михайловина С.О. Бухгалтерський облік витрат на машинно-тракторний парк сільськогосподарських підприємств та удосконалення його документального забезпечення. / С.О. Михайловина, О.Г. Шайко, Н.В. Оляднічук. // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – № 8. – с. 372–380.
- Остапенко Т.М. Інтерпретація прямих та непрямих витрат для цілей калькулювання / Т.М. Остапенко // Економіка. Управління. Інновації. – 2013. – № 10 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2013_2_61.
- Моссаковський В.Б. Особливості управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах / В.Б. Моссаковський // Економіка АПК. – 2013. – № 6. – С. 40–45.
- Моссаковський В.Б. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві / В.Б. Моссаковський, С.Я. Бублик // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 1. – С. 129–138.
- Павлюковець М.П. Концепція побудови сучасної системи обліку на сільськогосподарському підприємстві в умовах Інтернет-технологій / М.П. Павлюковець // Облік і фінанси. – 2014. – № 2 (64). – С. 66–70.
- Примаченко О.Л. Організація обліку загальнопромислових витрат на сільськогосподарських підприємствах / О.Л. Примаченко // Формування ринкової економіки: зб. наук. пр.: у 2-х ч.; відп. ред. О.О. Беляєв. – К.: КНЕУ, 2011. – Ч. 2. – С. 459–465.
- Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html.
- Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
- Рівень рентабельності виробництва сільськогосподарської продукції в сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2006/sg/sg_rik/sg_u/rrv_sgp_u.html.
- Стаднік Л.І. Облік витрат і виконання робіт авто- і машинно-тракторного парку сільськогосподарських підприємств / Л.І. Стаднік. // Формування ринкової економіки. – 2015. – № 33. – С. 669–675.
- Україна-2015: Обвальное падение рентабельности сельского хозяйства [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://nk.org.ua/ekonomika/ukraina-2015-obvalnoe-padenie-rentabelnosti-selskogo-hozyaystva-38113>.
- Циганова О.С. Особливості визначення собівартості вантажних автотранспортних перевезень / О.С. Циганова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: conference.nuos.edu.ua/catalog/files/.../22162.pdf.
- International accounting standard 2 «Inventories» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf.