

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2014, 11(164): 39-45  
УДК 657  
JEL M 41

О. Михальська, асп.  
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ

## МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ОЛІЙНО-ЖИРОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

*Впровадження в практику українських олійно-жирових підприємств моделей управлінського обліку виробничих витрат за "центрами відповідальності", що є метою їх максимальної оптимізації в сьогоденних умовах конкурентного ринку. Виділенням виробничих витрат, в якості об'єкта обліку кожного окремого "центру відповідальності", допоможе вдосконалити весь комплект облікових робіт з документального оформлення витрат, оцінки використовуваної сировини та інших матеріалів, списання витрат з оплати праці з відрахуваннями на соціальні заходи, списання амортизації в умовах сезонного характеру виробництва, розподілу послуг допоміжного і обслуговуючих підрозділів та загальновиробничих витрат. Тому, на підставі критичної оцінки діючого порядку обліку витрат, який склався на олійно-жирових підприємствах України, в статті пропонується детально дослідити ці питання.*

**Ключові слова:** "центри відповідальності", оцінка сировини, оплата праці, амортизація, послуги обслуговуючих підрозділів, загальновиробничі витрати.

**Постановка проблеми.** Проблема з обліку витрат в олійно-жировій галузі, що виникають у розрізі "центрів відповідальності" основного виробництва та допоміжних підрозділів, щодо порядку віднесення на їх витрати основних та допоміжних матеріалів, оплати праці з відрахуваннями, амортизації, розподілу послуг допоміжних і обслуговуючих підрозділів та загальновиробничих витрат є недостатньо розкрито.

Щоб забезпечити формування витрат за вищевказаними статтями кожного "центру відповідальності" необхідне вирішення цілого ряду таких важливих проблем, як:

1. вибір методу списання послуг допоміжних і обслуговуючих підрозділів;
2. вибір методу оцінки запасів;
3. вдосконалення документального оформлення операцій з відпуску матеріальних запасів у виробництво;
4. включення амортизаційних відрахувань в умови сезонного характеру виробництва;
5. вибір порядку розподілу загальновиробничих витрат.

Також слід звернути увагу на те, що удосконалення методичних засад управлінського обліку такого важливого об'єкта, як витрати, вимагає постійного їхнього коригування не тільки з позиції практики, а й методології. Багатоваріантність теоретичних підходів до розв'язання поставлених проблем стосується сучасних концепцій стосовно нових векторів досліджень економічної політики та практики господарювання [6], стратегії фірм на підтримання їхнього монопольного положення на ринку товарів [9] та ринку капіталів [7].

**Огляд останніх досліджень і публікацій.** Вчені, що займаються проблемою обліку витрат: як Андрійчук В.Г. [5], Друри К. [8], Івашкевич В.Б. [10], Ніколаєв О.Е. [11], Партии Г.О. [12], Пушкар М.С. [13], Чумаченко М.Г. [14] та інші переважно зосереджують свої дослідження в плані загального формування повної собівартості продукції, тоді як сьогоденні конкурентні умови вимагають дослідження з методики не стільки собівартості, скільки методики з обліку виробничих витрат на етапі виробничих цехів за "центрами відповідальності".

**Метою роботи** є розробка практичних засад моделей управлінського обліку виробничих витрат за "центрами відповідальності" для максимальної оптимізації в сьогоденних умовах конкурентного ринку.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Виробничі витрати виступають в якості окремих аналітичних статей витрат, які плануються, нормуються і фактично обліковуються. На підставі розроблених моделей побудови обліку виробничих витрат за "центрами відповідальності" основного виробництва, що враховують технологічні та організаційні особливості олійно-жирових під-

приємств, аналітичний облік за вказаними центрами може здійснюватися за такими статтями (підприємство самостійно їх визначає з урахуванням своїх особливостей): витрати покупної сировини; витрати основних матеріалів; витрати допоміжних матеріалів; витрати таропакувальних матеріалів; витрати на напівфабрикати власного виробництва; покупні напівфабрикати і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організації; витрати на основну та додаткову заробітну плату; відрахування на заробітну плату на соціальні заходи; витрати на паливо та енергію на технологічні цілі; загальновиробничі витрати; витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання; інші виробничі витрати; непродуктивні витрати; супутня продукція (вираховується); відходи.

Щодо документального оформлення операцій з відпуску матеріальних ресурсів у виробництво, то в більшості підприємств олійно-жирової галузі, процеси документального оформлення операцій з відпуску заготовленої сировини та інших матеріалів не забезпечують в повній мірі інформаційних сучасних вимог оперативного контролю, через використання лімітно-забірних карт, списання з яких на витрати здійснюються тільки в кінці місяця. Тому, використання цього накопичувального місячного документа в забезпеченні управлінським обліком контролю витрат при їх бюджетуванні не ефективно. Це ще й тому, що нормативний метод обліку з його сигнальними документами про відхилення від норм витрат практично на більшості підприємств досліджуваної галузі не застосовується.

Також мають місце порушення порядку оформлення первинних та зведених документів, не завжди вказуються розмір та дата встановленого ліміту, відсутні погоджувальні підписи. Використання таких документів не дає можливості проводити аналіз та визначити відхилення фактичних витрат від встановлених норм. З метою усунення вказаних недоліків, необхідно посилити контроль не тільки за правильним оформленням застосованих первинних документів, а й впровадженням в практику олійно-жирових підприємств нормативного методу з його системою сигнальних документів про відхилення, що забезпечить прийняття оперативних управлінських рішень.

Вибір методу оцінки матеріальних ресурсів є одним із ефективних факторів управління витратами. В ринкових умовах ціни на матеріальні ресурси формуються конкуренцією і постійно змінюються, що стає проблемою визначення ціни заготовлених запасів при відпуску їх у виробництво.

Метод оцінки запасів має враховувати як умови формування їх ціни на ринку, так і економічні особливості

роботи підприємства. Вибір методу оцінки запасів значно впливає на собівартість продукції та визначення фінансових результатів діяльності підприємств. Чим вища обґрунтованість норм витрат запасів на одиницю виготовленої продукції, тим більш реальною є оцінка визначених фактичних відхилень від норм. Тому норми витрат повинні встановлюватися не на тривалий період і постійно переглядатися. Можливо навіть щодавно, якщо заготовлена сільськогосподарська сировина відпускається прямо "з коліс" і від різних постачальників.

Звичайно, це значно збільшує і ускладнює процедуру ведення нормативного господарства на підприємстві. Але сучасні комп'ютерні програми значно спрощують цю роботу. Більш ефективного механізму ніж нормативний метод обліку витрат, в тому числі і використовуваних матеріальних ресурсів, не існує.

Щодо застосування методу ідентифікованої собівартості, який призначено використовувати для спеціальних замовлень, то олійно-жирова галузь технологічно є

масовим виробництвом. Але, у випадках підписання окремих спеціальних договорів на виробництво олії, наприклад за кордон або для фармацевтичних підприємств, використання методу ідентифікованої собівартості в обліку є можливим.

Привабливим, на предмет регулювання можливої величини оподаткованого прибутку, є і передбачений П(С)БО 9 "Запаси" [4] метод FIFO (First In, First Out). Сутність FIFO за сучасного темпу зростання цін означає, що відпуск у виробництво запасів відбувається за ціною нижчою, ніж у тих, що залишилися на складі, в результаті собівартості виготовленої олії буде нижчою, ніж при використанні інших методів оцінки – ідентифікованої та середньозваженої.

Переваги і недоліки розглянутих методів оцінки запасів розглянуто детальніше на прикладі окремого розрахунку вартості витраченої сільськогосподарської сировини (сої) на виробництво соєвої олії (табл. 1).

**Таблиця 1. Порівняльна характеристика оцінка використаної сої на виробництво олії за методами середньозваженої, ідентифікованої собівартості та FIFO (на прикладі олійно-жирового заводу "Каховка Протеїн Агро")**

Дата операції	Залишок на початок періоду		Надійшло		Вибуло			
	Кількість, тонн	Ціна, грн.	Кількість, тонн	Ціна, грн.	Кількість, тонн	Вартість витраченої сої (грн.)		
						середньозважена собівартістю	Ідентифікована собівартістю	FIFO
4.09	20	453						
6.09			60	379	50	11900	20430	20430
7.09			80	285				
13.09			100	310	80	25280	25620	25620
15.09					120	37320	33350	33350
Разом					250	82500	79400	79400

\*Джерело: розраховано автором

Розрахунки з використанням методу ідентифікованої собівартості свідчить, що вона також нижча середньозваженої собівартості. Хоча використання методів FIFO та ідентифікованої собівартості, навіть при їх ефективності недоцільне, адже воно пов'язане з малою вірогідністю спецзамовлень або тривалим надходженням сировини в запаси.

Тому, найбільш доцільним на олійно-жирових підприємствах є використання методу середньозваженої собівартості, який найкраще відповідає і вимогам нормативних принципів, а останній є базою впровадження бюджетування.

В процесі виготовлення олії виникають відходи і побічна продукція. Побічну продукцію оцінюють виходячи із загальної суми витрат на технологічний процес (за мінусом вартості відходів), які розділяють на основну продукцію олію і макуху (шрот) по співвідношенню виходу їх в натурі (тоннах). До побічної продукції відносяться макуха (шрот), гліцерин сирий, фосфатидний концентрат. До відходів, які оцінюються в цінах можливої реалізації і вираховуються із загальної суми витрат на технологічний процес, відносяться лузга, гудрони, шарлула, фузи, погони дезодорації, жир у відбійній глині. Більшість олійно-жирових підприємств України переробку відходів передають в оренду, через низьку рентабельність власної переробки.

Відходи виникають на різних стадіях (переділах) технологічного процесу, їх одержання за видами повинно бути відображено у "Виробничому звіті зміни", як і

основної продукції – олії та супутньої продукції макухи (шрот) за показниками:

- вид та обсяги переробленої сировини;
- нормативний вихід відходів у відсотках;
- фактична величина окремих відходів;
- відхилення від норм в розрізі причин (порушення технології, вдосконалення технології, невірному встановленні сортності використаної сировини тощо).

Дослідження показують, що на більшості олійно-жирових підприємств складаються тільки місячні виробничі звіти, а не щозмінні, чим втрачається контроль за нормами використання матеріальних ресурсів.

Витрати на оплату праці відносять як до постійних (в складі загальноновиробничих), так і до змінних (основне виробництво, допоміжні і обслуговуючі підрозділи). На більшості підприємств галузі застосовується відрядна форма оплати праці, яка нараховується множенням виготовленої продукції на встановлену розцінку. Але на окремих підприємствах галузі оплату праці робітників здійснюють за визначеними власником ставками, що не зацікавлює їх в результаті власної праці.

Значну частину витрат у собівартості олійно-жирової продукції становлять загальноновиробничі витрати. Незважаючи на високу величину цих витрат у собівартості, актуальність з удосконалення їх обліку суттєво зростає. Побудова обліку вказаних витрат на олійно-жирових підприємствах забезпечить обґрунтоване визначення собівартості лише із вдосконаленням методів їх розподілу. Це зумовлено також і вимогами бюджетування витрат за "центрами відповідальності".

На олійно-жирових підприємствах з їх асортиментом продукції, та високим рівнем технології, розподіл вказаних витрат найбільш доцільно здійснювати на основі діяльності у такій послідовності:

- визначення основних видів діяльності (операцій, що споживають ресурси);
- визначення переділу витрат для кожної групи загальновиробничих витрат;
- планування загальновиробничих витрат за видами діяльності;
- розрахунок ставки розподілу для кожної групи загальновиробничих витрат;
- віднесення загальновиробничих витрат до відповідних видів продукції (робіт, послуг).

В умовах бюджетування виробничих витрат визначення основних видів діяльності сприяє розподілу загальновиробничих витрат за бюджетними "центрами відповідальності" витрат і забезпечує зростання контролю за формуванням їх рівня, виявлення причин відхилень фактичних витрат від передбачених бюджетом.

Розподіл загальновиробничих витрат за П(С)БО 16 "Витрати" [2] здійснюється виходячи з поділу їх на постійні та змінні. Змінні витрати розподіляються на кожний об'єкт обліку витрат пропорційно людино-годинам праці, заробітній платі, обсягу діяльності, прямим витратам тощо, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Постійні витрати розподіляються на кожний об'єкт обліку витрат пропорційно тій же базі, при нормальній потужності. Різниця між всією величиною загальновиробничих витрат, кожного звітного періоду і сумою змінних та частиною розподілених постійних витрат, буде складати нерозподілені постійні витрати. Останні, відповідно П(С)БО 16 включаються до складу собівартості реалізованої продукції в період, їх виникнення.

Таким чином, згідно з вимогами П(С)БО 16 олійно-жировому підприємству необхідно:

- 1) провести розподіл загальновиробничих витрат на постійні та змінні, з врахуванням особливостей виробничих процесів;
- 2) вибрати базу розподілу;
- 3) визначити нормальну потужність виробництва продукції;
- 4) визначити величину постійних та змінних загальновиробничих витрат при нормальній потужності;
- 5) розрахувати коефіцієнт розподілу;
- 6) визначити фактичні загальновиробничі витрати.

Розподіл загальновиробничих витрат за методом нормальної потужності, запропонований у П(С)БО 16, ускладнюється протиріччям, що наявне в П(С)БО 16 та методичних рекомендаціях № 47 [1], зазначено, що нормальна потужність визначається, виходячи з очікуваного обсягу виробництва на один, або кілька років, з урахуванням технічного стану обладнання, експлуатаційного забезпечення, обсягу виробництва та інших умов, залежно від обраної бази розподілу, а сума загальновиробничих витрат, виходячи з фактичних даних минулих періодів. Але це суперечить додатку до П(С)БО 16 де за основу береться передбачена сума загальновиробничих витрат при нормальній потужності. Цього недоліку можна уникнути шляхом розрахунку нормальної потужності за даними тих же періодів (минулих), за які визначається величина загальновиробничих витрат.

Таким чином, метод розподілу загальновиробничих витрат, запропонований в П(С)БО 16 вимагає здійснення значної кількості розрахунків. Використання вищевказаного методу для розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах олійно-жирової галузі

малоефективне, бо не має ніякого контрольного значення і суперечливе.

В методичних рекомендаціях №132 [3], для переробних підприємств харчової промисловості рекомендовано витрати, які не можливо прямо віднести на певний вид продукції, розподіляти між окремими її видами пропорційно виходу в натуральних вимірниках. Вважається, що тільки загального переліку непрямих витрат, які виникають в процесі виробництва, недостатньо для обґрунтованого визначення суми загальновиробничих витрат, які повинні розподілятися. В зв'язку з цим виникає необхідність, з метою підвищення ефективності управління вказаними витратами, проаналізувати більш глибоко структуру витрат та визначити послідовність їх розподілу.

Найбільшу питому вагу в складі загальновиробничих непрямих витрат на підприємствах олійно-жирової галузі, займають витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання, решту – загальновиробничі витрати на управління виробничими процесами. Витрати перші, по відношенню до процесів виробництва, є основними. До них відносять витрати матеріалів, що використовуються для поточного ремонту та догляду за машинами та обладнанням, амортизацію обладнання та внутрішньозаводського транспорту, заробітну плату працівників, що обслуговують обладнання з відрахуваннями на соціальні заходи, витрати різних видів енергії та інші витрати.

В складі витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання значну питому вагу займає амортизація, величина якої залежить від вибору методу її нарахування. Щоб врахувати сезонний характер виробництва, нерівномірність обсягів випуску продукції, для визначення суми амортизаційних відрахувань на олійно-жирових підприємствах варто застосовувати виробничий метод нарахування амортизації. Цей метод забезпечить більш обґрунтовано встановлювати суми амортизаційних відрахувань, які підлягають подальшому розподілу. Проте впровадження цього методу в практику підприємств досліджуваної галузі, пов'язано з вирішенням наступних питань.

По-перше, основні засоби, що пов'язані з виробничим процесом, необхідно поділити у дві групи: обладнання загального призначення і обладнання спеціального призначення. Ця необхідність пов'язана з відмінностями рівня інтенсивності використання основних засобів протягом сезону переробки, часом їх роботи тощо. До спеціальних видів обладнання відносять: преси, стерилізаційні автоклави тощо, які використовуються для виготовлення конкретних видів продукції або можуть працювати неповну зміну. Тоді як основні засоби загального призначення використовуються протягом всього сезону переробки. Вони забезпечують роботу обладнання, що має цілове призначення. До обладнання загального призначення відносять транспортні, мийні, фасувальні, закатні машини.

По-друге, якщо за допомогою конкретного виду обладнання протягом періоду, за який нараховується амортизація, виготовлялось кілька видів продукції, то її величина буде непрямыми витратами і підлягає наступному розподілу між видами продукції, що були виготовлені з його допомогою.

По-третє, оскільки обладнання загального призначення не бере безпосередньої участі в процесі виробництва, і не можливо визначити фактичний обсяг виготовленої продукції з його допомогою, то тут ми пропо-

неємо використовувати виробничий метод нарахування амортизації.

Враховуючи таку важливу роль витрат на утримання і експлуатацію машин і обладнання, ми вважаємо за необхідне в межах рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" відкрити два субрахунки: субрахунок 911 "Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання" та субрахунок 912 "Загальновиробничі витрати"

Оскільки, олійно-жирові підприємства мають сезонний характер виробництва, тому загальновиробничі витрати на таких підприємствах об'єднуються в дві групи витрат: виробничі непрямі витрати, час виникнення яких співпадає з часом випуску продукції та виробничі непрямі витрати, час виникнення яких не співпадає з випуском продукції (профілактичний огляд обладнання, поточний ремонт обладнання тощо). Об'єднуючим фактором для цих витрат є те, що обидві групи разом мають всі статті витрат. Їх планування та облік здійснюється за "місяцями виникнення витрат", а розподіл між видами продукції є непрямим. Кожна група складається з різних за економічним змістом витрат, що впливає на вибір їх баз розподілу. Для першої групи загальновиробничих витрат можливо використовувати умовний обсяг продукції. А для другої групи всі загальновиробничі витрати мають накопичуватися на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" та їх списання на собівартість продукції має відбуватися у період виробництва продукції, пропорційно запланованим обсягам виробництва. Дотримуючись таких правил розподілу, підприємство зможе уникнути різких коливань собівартості продукції, а

якщо випуск продукції не здійснювався, то сума витрат має бути віднесена до статті нерозподілених витрат і списана з рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" на собівартість реалізованої продукції.

Щоб уникнути різких коливань у собівартості продукції, щомісячне списання витрат з утримання та експлуатації машин і устаткування, у зв'язку з сезонним характером роботи олійно-жирового виробництва і розбіжністю фактичних витрат з виходом продукції, необхідно здійснювати не за фактичним обсягом даних витрат і за нормальною потужністю, як це рекомендується в П(С)БО №16, а в кошторисно-нормалізованому порядку. Тому суму витрат за видами продукції належить списати з кредиту рахунку 91 "Загальновиробничі витрати", субрахунок 911 "Витрати з утримання та експлуатації машин і обладнання" на дебет рахунку 23 "Основне виробництво" і вона дорівнює кількості випущеної в цьому місяці (кварталі) продукції, помноженій на плановий (кошторисний) розмір витрат, що припадають на одиницю продукції показано на прикладі олійно-жирового заводу Каховка Протеїн Агро (табл. 2)

З даних таблиці видно, що передбачене кошторисом (гр.9) розподіл витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання не співпадає з фактичним їх списанням в цьому періоді на собівартість продукції (гр.8). Це відбувається в зв'язку з тим, що значна частина вказаних витрат припадає на I та II квартали, коли через відсутність сировини основне виробництво призупиняється, і в цей період, відбувається основний об'єм річних поточних ремонтів машин та обладнання.

**Таблиця 2. Розрахунок щоквартального розподілу витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання в кошторисно-нормалізованому порядку**

Квартал	Об'єм випуску продукції, тонн		Запланована сума, виходячи з кошторису, яка відноситься на собівартість фактично виготовленої продукції, грн.				Фактична сума витрат, які відносяться до собівартості продукції, тис. грн. (р.5+р.7)	Сума витрат за кошторисом, тис. грн.
	Олія соєва	Олія соняшникова	Олія соєва		Олія соняшникова			
			На 1 тону, грн.	Всього тис. грн. (р. 2*р.4)	На 1 тону, грн.	Всього тис. грн. (р. 3*р.6)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
I	-	5000	-	-	10,00	50,0	50,0	70,0
II	-	-	-	-	-	-	-	50,0
III	8000	4000	15,0	120,0	10,00	40,0	160,0	90,0
IV	5000	2500	15,0	75,0	10,00	25,0	100,0	100,0
Всього за рік	13000	11500	-	195,0	-	115,0	310,0	310,0

\*Джерело: розраховано автором

Запропонована методика дозволяє рівномірно протягом року розподіляти витрати з утримання та експлуатації машин і устаткування на обсяг випущеної продукції. На кожен квартал здійснюється помісячний розподіл сум, що підлягають віднесенню на собівартість продукції. Зазначені суми визначаються, виходячи з планового обсягу випуску продукції і планової вартості її одиниці за умови, що фактичні витрати на ці цілі відповідають встановленим за планом. При наявності переви-

трати місячного кошторису, сума, яка повинна бути віднесена на собівартість, збільшується на суму перевищень, а при економії в порівнянні з кошторисом – зменшується на її розмір.

Методика розрахунку визначення суми витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання, що включається в місячну собівартість продукції, показана на прикладі I квартала в таблиці 3, де в якості показників використовуються планові та кошторисні суми (табл. 3).

Таблиця 3. Розрахунок визначення суми витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання, що включається в місячну собівартість продукції, показана на прикладі I кварталу

№	Показник	Січень	Лютий	Березень	Разом
1	Запланований об'єм випуску продукції, тис. тонн	2500	1500	1000	5000
2	Запланована вартість витрат на 1 тону, грн.	10,00	10,00	10,00	10,00
3	Запланована сума витрат, що включається до собівартості продукції, тис. грн. (р.1*р.2)	25,0	15,0	10,0	50,0
4	Сума витрат за кошторисом, тис. грн.	35,0	20,0	15,0	70,0
5	Сума фактичних витрат, тис. грн.	37,0	22,0	16,0	75,0
6	Сума витрат, що включається в собівартість продукції, тис. грн. (р.3+р.5-р.4)	27,0	17,0	11,0	55,0

\*Джерело: розраховано автором

Виникаючі в окремих місяцях нерозподілені залишки витрат з утримання та експлуатації машин та обладнання відображаються в бухгалтерських балансах за статтею "Витрати майбутніх періодів", а перевищення сум списаних витрат – за статтею "Забезпечення майбутніх витрат і платежів".

Що раніше не розподілені суми витрат з утримання та експлуатації машин і обладнання списують з кредиту рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" у дебет рахунку 23 "Основне виробництво" в ті місяці, коли сума фак-

тичних витрат менше суми витрат, яку необхідно включити в фактичний обсяг випущеної продукції. Утворений раніше резерв погашається також у наступні місяці за рахунок фактичних витрат і відображається за дебетом рахунку 47 "Забезпечення майбутніх витрат і платежів" і кредитом субрахунок 911 "Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання". Приклад обліку списання витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання наведено в табл. 4.

Таблиця 4. Списання витрат по утриманню та експлуатації машин і обладнання в кошторисно-нормалізованому порядку

Місяць, квартал	За планом		Рахунок №91	Рахунок № 23	Рахунок № 39		Рахунок № 47	
	Витрати за кошторисом	Сума списання витрат на з апланований об'єм продукції	Кредит	Дебет	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Січень	35,0	25,0	37,0	27,0	10,0			
Лютий	20,0	15,0	22,0	17,0	5,0			
Березень	15,0	10,0	16,0	11,0	5,0			
<b>Всього за I квартал</b>	<b>70,0</b>	<b>50,0</b>	<b>75,0</b>	<b>55,0</b>	<b>20,0</b>			
Квітень	15,0	-	15,0	-	15,0			
Травень	16,0	-	16,0	-	16,0			
Червень	19,0	-	19,0	-	19,0			
<b>Всього за II квартал</b>	<b>50,0</b>	-	<b>50,0</b>	-	<b>50,0</b>			
Липень	25,0	20,0	22,0	17,0	5,0			
Серпень	30,0	35,0	25,0	30,0	-	5,0		
Вересень	35,0	105,0	45,0	115,0	-	70,0		
<b>Всього за III квартал</b>	<b>90,0</b>	<b>160,0</b>	<b>92,0</b>	<b>162,0</b>	<b>5,0</b>	<b>75,0</b>		
Жовтень	35,0	45,0	40,0	50,0	-	-	-	10,0
Листопад	33,0	35,0	34,0	36,0	-	-	-	2,0
Грудень	32,0	20,0	32,0	20,0	-	-	12,0	-
<b>Всього за IV квартал</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>106,0</b>	<b>106,0</b>	-	-	<b>12,0</b>	<b>12,0</b>
<b>Всього за рік</b>	<b>310,0</b>	<b>310,0</b>	<b>323,0</b>	<b>323,0</b>	<b>75,0</b>	<b>75,0</b>	<b>12,0</b>	<b>12,0</b>

\*Джерело: розраховано автором

Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання можна відносити і прямим способом на собівартість продукції, якщо для виготовлення певних видів підприємство має спеціальне обладнання. В окремих випадках допускається розподіл цих витрат пропорційно основній заробітній платі виробничих робітників.

Кошторис загальноновиробничих витрат складається виходячи з кошторису по підприємству в цілому на рік у розрізі статей витрат. Облік цих витрат у розрізі цехів здійснюється на збірно-розподільчому субрахунку 912, "Загальноновиробничі витрати", на підставі первинних документів, накопичувальних і групувальних відомостей, в окремій відомості за статтями кошторису.

Відображені на дебеті субрахунку 912 витрати кожного цеху списують на собівартість продукції, виготовленої в даному цеху, в дебет рахунку 23 "Основне виробництво", а також на собівартість робіт і послуг, які виконуються для інших цехів або допоміжних виробництв, облік яких ведеться в окремій відомості.

У зв'язку з сезонним характером виробництва, загальноновиробничі витрати можуть бути об'єднані в дві групи: виробничі непрямі витрати, час виникнення яких співпадає з часом випуску продукції та виробничі непрямі витрати, час виникнення яких не співпадає з випуском продукції. До останніх відносяться профілактичний огляд обладнання, поточний ремонт обладнання тощо. Загальним для цих витрат є те, що обидві групи

об'єднують у собі комплексні статті витрат. Їх планування та облік має здійснюватись за місяцями виникнення, а розподіл між видами продукції є непрямим. Разом з тим, кожна з груп складається з різних за економічним змістом витрат. Це впливає на вибір їх баз розподілу. В якості бази розподілу загальноновиробничих витрат першої групи може бути використаний умовний обсяг продукції (тонн). А загальноновиробничі витрати другої групи повинні накопичуватись на рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів". Їх списання на собівартість продукції має здійснюватись у період виробництва продукції, пропорційно запланованим обсягам виробництва. Це, на нашу думку, дозволить уникнути різких коливань собівартості продукції. У випадку, якщо з якихось причин випуск продукції не здійснювався, то сума витрат згідно з плановим розподілом, має бути віднесена до категорії нерозподілених витрат і списана з рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів" на собівартість реалізованої продукції.

Максимальне врахування особливостей технології виробництва, номенклатури продукції, що випускається, при виборі методики розподілу витрат як допоміжних і обслуговуючих підрозділів, так і загальноновиробничих витрат, дозволить здійснювати не лише найбільш достовірний облік та розподіл непрямих витрат, а й підвищить рівень контролю та управління ними.

Отже, на підприємствах олійно-жирової галузі розподіл загальноновиробничих витрат, доцільно здійснювати у такій послідовності:

1. чітке визначення основних видів діяльності (операцій), які споживають ресурси;

2. визначення величини непрямих загальноновиробничих витрат, які за часом виникнення співпадають з обсягами випуску продукції та що не співпадають з часом випуску продукції;

3. включення до загальноновиробничих витрат, які за часом виникнення співпадають з обсягами випуску продукції, частки загальноновиробничих витрат, час виникнення яких не співпадає з часом випуску продукції;

4. обчислення ставки розподілу загальноновиробничих витрат;

5. віднесення загальноновиробничих витрат на собівартість окремих видів виготовлюваної продукції.

**Висновки.** Проведене дослідження свідчить про те, що облік виробничих витрат за "центрами відповідальності" в умовах бюджетування може бути тільки тоді ефективним в управлінні витратами, якщо вдосконалити весь комплект облікових робіт з документування виробничого процесу та формування і розподілу всіх виробничих витрат з оцінки матеріалів, порядку списання витрат на оплату праці, амортизацію, допоміжних і обслуговуючих підрозділів, розподілу загальноновиробничих витрат. Отже, побудова обліку вказаних витрат на олійно-жирових підприємствах

забезпечує обґрунтованого визначення собівартості через, спрощення методів їх розподілу, це зумовлено також і відсутністю бюджетування витрат за "центрами відповідальності". Також слід звернути увагу на те, що удосконалення методичних засад управлінського обліку такого важливого об'єкта, як витрати, вимагає постійного їхнього коригування не тільки з позиції практики, а й методології. Багатоваріантність теоретичних підходів до розв'язання поставлених проблем стосується сучасних концепцій стосовно нових векторів досліджень економічної політики та практики господарювання [6], стратегії фірм на підтримання їхнього монопольного положення на ринку товарів [9] та ринку капіталів [7].

#### Список використаних джерел

1. Методичні рекомендації N 47 – Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.01 N 47.
2. П(С)БО 16 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.09.2013 [Електронний ресурс].
3. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики від 18.05.01 р. № 132, із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства аграрної політики від 06.12.01 № 355 та від 25.11.02 р. № 362.
4. П(С)БО 9 – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 12.09.2013
5. Андрийчук Р.В. Методичні підходи до аналізу рентабельності та беззбитковості виробництва продукції й оптимізації її асортименту / Р.В. Андрийчук // Економіка АПК. – 2007. – № 5. – С. 133-140.
6. Базилевич В. Современная экономическая теория: в поисках новой парадигмы / В.Д.Базилевич // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: Економіка. – 2013. – № 5-7.
7. Golubnicha G. Capital movement as a factor of accounting systems development under globalization / Г.П.Голубнича // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: Економіка. – 2010. – № 119. – С. 4-9.
8. Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс: [учеб. для студентов вузов] / К. Друри. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М.: Юнити-дана, 2005. – 735 с.
9. Ігнатюк А. Стратегія досягнення і підтримки монопольної влади фірми на ринку / А.І.Ігнатюк // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: Економіка. – 2012. – № 132. – С. 9-13.
10. Івашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для вузов / В. Б. Івашкевич. – М.: Магістр, 2010. – 574 с.
11. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Классический управленческий учет. – М., 2010. – 400 с.
12. Партии Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: Монографія. – К.: УБС НБУ, 2008. – 219 с.
13. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація : [монографія] / М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.
14. Чумаченко М. Г. Дослідження передумов і припущень при аналізі графіка беззбитковості / М. Чумаченко, І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 5. – С. 3-10.

Надійшла до редколегії 24.09.14

Е. Михальская, асп.

Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко, Киев, Украина

### МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРАКТИЧЕСКОГО ПРИМЕНЕНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ НА МАСЛОЖИРОВЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Внедрение в практику украинских масложировых предприятий моделей управленческого учета производственных затрат по "центрам ответственности", что является целью их максимальной оптимизации в современных условиях конкурентного рынка. Выделением производственных затрат, в качестве объекта учета каждого отдельного "центра ответственности", поможет усовершенствовать весь комплект учетных работ по документальному оформлению расходов, оценки используемого сырья и других материалов, списание расходов по оплате труда с отчислениями на социальные мероприятия, списание амортизации в условиях сезонного характера производства, распределения услуг вспомогательного и обслуживающих подразделений и общепроизводственных расходов. Поэтому, на основании критической оценки действующего порядка учета затрат, который сложился на масложировых предприятиях Украины, в статье предлагается подробно исследовать эти вопросы.

Ключевые слова: "центры ответственности", оценка сырья, оплата труда, амортизация, услуги обслуживающих подразделений, общепроизводственные расходы.

E. Mykhalska, PhD Student  
Taras Shevchenko National University of Kyiv, Kyiv, Ukraine

## METHODOLOGICAL BASES OF PRACTICAL APPLICATION OF PRODUCTION COSTS MANAGEMENT ACCOUNTING AT OIL AND FAT ENTERPRISES

*Implementing of models of production costs management accounting in response to responsibility centers into Ukrainian oil and fat enterprises is the aim of their full optimization in terms of current competitive market. Setting production costs as an object of every single responsibility center will enable to update the whole range of accounting operations on costs paperwork, used raw and other materials assessment, cost recovery from labour costs with benefits-related deduction, depreciation recovery due to season production variability, services distribution of auxiliary and service departments and general production costs. In this regard, referring to the current costs accounting at oil and fat enterprises of Ukraine it should be admitted that the main purpose of the article is to explore the above-mentioned issues.*

**Keywords:** responsibility centers, raw materials evaluation, labour costs, depreciation, auxiliary services departments, total production costs.

Bulletin of Taras Shevchenko National University of Kyiv. Economics, 2014, 11(164): 45-52

УДК 336.58:334.752:332.012.32/33

JEL G23, H54

Я. Овсянникова, канд. екон. наук, асист.  
Київський національний університет імені Тараса Шевченка, Київ

## ПРОЕКТНІ ОБЛІГАЦІЇ В ФІНАНСУВАННІ ПУБЛІЧНО-ПРИВАТНОГО ПАРТНЕРСТВА В УКРАЇНІ

*У статті поглиблено теоретичні положення щодо фінансування проектів публічно-приватного партнерства та обґрунтовано практичні рекомендації для вдосконалення процедури залучення фінансових ресурсів для реалізації проектів публічно-приватного партнерства на основі застосування проектних облигацій.*

**Ключові слова:** публічно-приватне партнерство, проектні облигації, інфраструктурні облигації, проектне фінансування, інституційні інвестори.

**Постановка проблеми.** В умовах подолання наслідків світової фінансової кризи виникає потреба у доступних джерелах фінансування проектів, що здійснюються на засадах публічно-приватного партнерства (ППП). Адже криза призвела до скорочення обсягу доступних фінансових ресурсів та погіршення умов кредитування проектів публічно-приватного партнерства, що значно вплинуло на їхню життєздатність та фінансові результати. В сучасних умовах розвитку фінансового ринку залучення інвестицій шляхом випуску облигацій може відіграти важливу роль для PPP у подоланні фінансового дефіциту та подальшої модернізації інфраструктури й розвитку економіки в цілому. За допомогою випуску подібних фінансових інструментів можна залучити додаткові кошти, а також підвищити прозорість інвестицій в інфраструктурні проекти, тому що процентні платежі визначаються рентабельністю кожного проекту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематиці співробітництва державного та приватного секторів економіки присвячено праці багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених, таких як: В. Базилевича, В. Варнавського, С. Гатті, В. Грімсейя, Д. Делмона, М. Дерябіної, Т. Єфименко, І. Запатріної, М. Льюїса, Ю. Петленко, А. Пильтяя, Я. Ткаченко, Є. Черевікова, П. Шилепницького та інших. Серед дослідників, що вивчають фінансові аспекти проектів публічно-приватного партнерства, можна виділити: А. Акинтойя, М. Бекка, С. Грейя, А. Ізагір, Э. Йескомба, Т. Качаліну, С. Науменкову, Е. Фаркьюхарсоа, Дж. Холла та інших.

**Невирішені раніше частини загальної проблеми.** Наголошуючи на важливому значенні проведених наукових досліджень з даної тематики, слід зауважити, що цілий ряд теоретичних та прикладних питань ще не знайшли свого вирішення або залишаються дискусійними та потребують подальшого опрацювання. На особливу увагу заслуговує наявність складностей щодо залучення необхідних фінансових ресурсів для реалізації проектів, де на перший план виходять проблеми нерозвиненості вітчизняного фондового ринку та низької інвестиційної привабливості самих проектів. Саме тому проблема фінансового забезпечення проектів публічно-приватного партнерства в Україні набуває все

більшої актуальності з огляду на перспективи подальшої розбудови вітчизняної економіки, насамперед, на основі застосування нових фінансових інструментів, що забезпечуватиме залучення більш широкого кола приватних інвесторів та їхнього капіталу при реалізації проектів публічно-приватного партнерства.

**Мета статті** – розкриття змісту та особливостей використання проектних облигацій у фінансуванні проектів публічно-приватного партнерства та обґрунтування практичних рекомендацій щодо їхнього застосування для стимулювання розвитку вітчизняної економіки.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В сучасних умовах фінансування проектів PPP характеризується обмеженістю джерел залучення коштів, тому проектні облигації можуть виступати як додаткові інструменти залучення приватних інвестицій у проекти. Основним фінансовим інструментом виступають інфраструктурні або проектні облигації, особливістю яких є їхній цільове призначення, тобто емісія здійснюється безпосередньо для фінансування будівництва або модернізації того чи іншого об'єкту інфраструктури, що здійснюється на засадах PPP.

На сьогодні багато країн розпочало пошук альтернативних фінансових інструментів шляхом вивчення міжнародного досвіду провідних країн, а також проведення глибоких досліджень фінансового ринку та його можливостей. Так, у березні 2010 року Європейський парламент прийняв резолюцію щодо проведення Європейською Комісією оцінки наявних фінансових механізмів із залучення коштів та визначення інноваційних фінансових інструментів для підтримки розвитку PPP. За результатами даного дослідження було запроваджено "Ініціативу проектних облигацій" по всьому Європейському Союзу. Крім того, США й Великобританія поглиблено вивчають досвід Канади, яка є безперечним лідером у розвитку ринку облигацій та використанні їх для фінансування проектів PPP. Росія та Індія теж розпочали активно розвивати ринок облигацій із цільовим призначенням.

На нашу думку, основною перевагою облигаційного фінансування є його гнучкість, тобто можливість використання інших джерел ринку капіталів. У зв'язку із зменшенням комерційного банківського кредитування