

## **ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА УТРИМАННЯ МАШИН І УСТАТКУВАННЯ**

*Розглянуті особливості побудови обліку та розподілу витрат на утримання машин і устаткування та запропоновані методичні підходи їх удосконалення.*

*Ключові слова: машинно-тракторний парк, облік витрат, база розподілу.*

**Постановка проблеми.** Машинно-тракторний парк (МТП) є одним з основних підрозділів сільськогосподарських підприємств, що виконує вагомую частину робіт в рослинництві, тому форми його використання та методи виконання робіт істотно впливають на побудову обліку витрат та калькуляцію собівартості готової продукції в сільському господарстві.

Проведені дослідження показали, що на практиці зустрічаються різні форми використання машинно-тракторного парку: у 8 досліджуваних підприємствах МТП виступає, як самостійний структурний підрозділ, що обслуговує потреби всього підприємства; на 16 підприємствах – техніка закріплюється за рілничною бригадою рослинництва; 1 підприємство – бере в оренду. В даному випадку дуже актуальним постає питання наукового обґрунтування методики обліку витрат на експлуатацію та утримання машинно-тракторного парку та їх послідуєчого віднесення на культури чи види робіт, визначення рівня цін на ці роботи та обчислення їх собівартості.

**Аналіз останніх досліджень** свідчить про глибоке й всебічне вивчення даного питання з боку відомих вчених економістів: В.В. Бружаускаса, Г.Г. Кірейцева, М.Ф. Огійчука, М.С. Палюха, Л.К. Сука та інших. Але деякі питання потребують детальнішого розгляду та удосконалення, зокрема з боку обліку та розподілу витрат на утримання МТП.

**Мета статті.** Дослідити особливості застосування МТП в сільському господарстві та їх вплив на побудову обліку та розподіл витрат, обґрунтувати методичні підходи щодо їх удосконалення.

**Виклад основного матеріалу.** Сільськогосподарські підприємства

здійснюють значні витрати на утримання та експлуатацію тракторів, комбайнів, самохідних машин і механізмів.

Дані проведеного анкетного обстеження сільськогосподарських підприємств Запорізької області свідчать, що переважна їх більшість для обліку витрат МТП не використовує рахунок 91 „Загальновиробничі витрати”. Із цією метою майже 90 відсотків підприємств застосовують субрахунок 234 (235) «Утримання машинно-тракторного парку».

Витрати по дебету рахунку 23 (субрахунок «Утримання МТП») деталізують в розрізі видів техніки: трактора, ґрунтообробні машини, сівалки, техніка для збору врожаю, техніка для внесення добрив тощо.

Сезонність виробництва продукції рослинництва та її калькулювання мають вагомий вплив на формування витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання, зокрема: їх накопичення відбувається на протязі року, а розподіл лише один раз у кінці технологічного циклу виробництва (табл. 1).

*Таблиця 1*

**Витрати на утримання машинно-тракторного парку в  
ТОВ «Новий Заповіт» за 2010 р., грн.**

Місяць	Статті витрат						Загальні витрати
	оплата праці з нарахуваннями	ПММ	амортизація	матеріали	ремонт	електроенергія	
I	4788,76	2426		673,65	17186	608	25682,41
II	4014,22	6737		25	5749,7	694	17219,92
III	3832,5	10717,6	20994,1	685,01	25428,74	806	62463,95
IV	6000,56	29336,06		473,66	8986,76	830	45627,04
V	6735,3	27733,4		112,57	5703,52	192	40476,79
VI	5828,76	27304,59	19885,9	397,64	14347,25	962	68726,14
VII	26561,51	67931,75		3464,42	13387,53	878	112223,21
VIII	4690,83	25590,33		693,47	19798,58	948	51721,21
IX	11687,05	53059	78190,1	388,2	19335,95	1940	164600,3
X	6273,94	37034		69,08	14563,76	1077	59017,78
XI	4469,71	18359,67		370,13	8228,03	580	32007,54
XII	2948,14	5624	73389,4		1991	1295	85247,54
Всього витрат до розподілу	87831,28	311853,4	192459,5	7352,83	154706,82	10810	765013,83

Оскільки МТП може виступати як невід'ємна складова основного виробництва галузі рослинництва, так і окремим самостійним структурним підрозділом, що надає послуги на сторону (перевезення вантажів, обробка городів населення, послуги стороннім організаціям, будівельні роботи тощо), то однією з найважливіших проблем обліку витрат на утримання та експлуатацію МТП є розподіл накопичених витрат між окремими культурами та транспортними роботами в рослинництві, тваринництві, в цілому по підприємству тощо.

Однак потрібно відмітити, що облік витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання на польових роботах має свої особливості. Зокрема, не всі витрати машинно-тракторного парку, комбайнів та інших самохідних машин, відображають на рахунку 23 (субрахунок «Утримання машинно-тракторного парку»). Так, витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи трактористів-машиністів та вартість паливно-мастильних матеріалів, витрачених на польових роботах у рослинництві, відносять на аналітичні рахунки з обліку основного виробництва в цій галузі.

Доцільно підтримати думку вчених [3,с.2-9], що пропонують вищезгадані витрати поділити на дві групи: а) прямі витрати на оплату праці і нафтопродукти; б) непрямі витрати. Так, оплата праці з відрахуваннями на соціальні заходи і вартість пального є прямими витратами, які включаються окремо на сільськогосподарські культури, транспортні та будівельні роботи. Решта витрат вважаються загальними для машинно-тракторного парку (амортизація, витрати на ремонт, інші витрати) і розподіляються між видами робіт пропорційно до встановленої бази на підприємстві.

Методичними рекомендаціями № 132 об'єктами обліку виробничих витрат і визначення собівартості робіт машинно-тракторного парку визначено обсяги виконаних робіт [1]. Калькуляційною одиницею використання машинно-тракторного парку є умовний еталонний гектар, собівартість якого визначається шляхом ділення загальної суми витрат по експлуатації машинно-тракторного парку на кількість виконаних умовних

еталонних гектарів.

Ця одиниця виміру обсягу виконаних робіт (незалежно від форми організації його використання), на нашу думку, відображає відносне значення, оскільки має наближений характер, так як обчислюється на підставі кількості виконаних нормозмін, еталонного змінного виробітку на трактор конкретної марки. Даний показник згідно Методичних рекомендацій № 132 слугує базою розподілу непрямих витрат.

Так, проведені дослідження щодо розподілу непрямих витрат на утримання МТП між сільськогосподарськими і транспортними роботами пропорційно до умовних еталонних гектарів довели, що на практиці виникають протиріччя. Так як для обліку витрат на МТП відкривають один рахунок, то на собівартість транспортних робіт тракторів відносять частину амортизації сівалок, плугів, косарок, обприскувачів, розкидачів мінеральних добрив тощо, тобто техніки, яка виконує лише сільськогосподарські роботи [2,с.13]. Це призводить до завищення собівартості транспортних робіт тракторів.

Потрібно підкреслити, що серед вітчизняних учених-економістів протягом останнього десятиліття триває дискусія про порядок вимірювання виконаних механізованих робіт, зокрема щодо доцільності використання показника умовний еталонний гектар. На основі того, що машинно-тракторний парк виконує різноманітні роботи і в рослинництві, і в тваринництві, промислових, допоміжних обслуговуючих виробництвах, вимірювання цих видів робіт в умовних еталонних гектарах є недостатньо обґрунтованим і навіть нелогічним [2,с.10].

В процесі дослідження було встановлено, що в окремих сільськогосподарських підприємствах Запорізької області також спостерігаються недоліки при групуванні та розподілі витрат на утримання та експлуатацію МТП, зокрема окремі сільськогосподарські підприємства не підрозділяють витрати МТП на польові та транспортні роботи, наприклад, у ТОВ «Мелітопольське РП Агрос» витрати на транспортні роботи списуються

одразу на об'єкти обліку під час їх здійснення за фактичними витратами в розрахунку на 1 тонно-кілометр. Керівники цього підприємства пояснюють це наявністю у підприємства лише галузі рослинництва та виробництва лише декількох видів продукції рослинництва (озима пшениця, соняшник, ячмінь), однак це, на нашу думку, призводить до викривлення собівартості продукції рослинництва.

В ТОВ «Агрофірма Мир» сільськогосподарська техніка закріплюється за рільничою бригадою рослинництва, витрати на її утримання накопичуються на субрахунку 235 «Утримання МТП» з послідуочим розподілом даних витрат на об'єкти обліку в розрахунку на 1 ум. ет. га по культурах, а при потребі ще й по полях. Вартість транспортних робіт списують на споживачів за плановою собівартістю 1 тонно-кілометра з подальшим коригуванням її в кінці року до фактичної. Такий розподіл, на нашу думку, не зовсім раціональний та достовірний, оскільки таке розмежування може призводити до завищення (заниження) собівартості польових та транспортних робіт відповідно.

Наявність власного машинно-тракторного парку в ТОВ «Тур» не завжди задовольняє його потреби при обробці ґрунту та внесенні добрив восени та зборі врожаю влітку, тому підприємство на ці технологічні періоди (процеси) залучає машинно-тракторний парк зі сторони (бере в оренду). За таких умов накопичення витрат на утримання та експлуатацію цих машин не відбувається, а розрахунок за проведені види сільськогосподарських робіт здійснюється в розрахунку на 1 ум. ет. га.

В ТОВ «Новий Заповіт» розподіл непрямих витрат між польовими та транспортними роботами відбувається пропорційно кількості фактично витраченого пального за об'єктами обліку витрат, що полегшує основну роботу обліковців.

Проведене дослідження, щодо розподілу непрямих витрат на утримання та експлуатацію машинно-тракторного парку в рослинництві за об'єктами обліку, показало, що 56 відсотків підприємств здійснюють

пропорційно до умовних еталонних гектарів, 40 відсотків - фізичних гектарів, 4 відсотка - палива.

Виходячи з діючої практики розподілу накопичених витрат МТП між окремими культурами та транспортними роботами, дійшли висновку, що ці питання заслуговують на серйозну увагу щодо узагальнення витрат та подальшого їхнього розподілу та віднесення на об'єкти обліку.

Цікаву практику послідуючого розподілу витрат на утримання МТП виявлено у ТОВ «Новий Заповіт». В цьому господарстві відмовилися від використання умовних еталонних гектарів як бази розподілу непрямих витрат, використавши за базу вартість пального.

Дані розрахунків засвідчили, що відхилення в отриманих даних, розрахованих за двома методиками незначне і складає 0,33 грн.

Таким чином, враховуючи складність та трудомісткість розрахунків виокремлення накопичених витрат МТП між польовими та транспортними роботами, вважаємо, що розподіл витрат пропорційно до вартості витраченого пального є більш обґрунтованим та придатним для використання на сільськогосподарських підприємствах за умов використання МТП одночасно на декількох видах робіт. Це дуже важливо і в зв'язку із сезонною обмеженістю паливно-енергетичних ресурсів, постійного росту закупівельних цін на паливно-мастильні матеріали в ринкових умовах, а також враховуючи якісний склад паливно-мастильних матеріалів, що напряду впливає на технічний стан основних засобів, а отже і на фізичний знос, на кількість поточних ремонтів техніки тощо.

Отже, якщо МТП входить до складу польової бригади і використовується за призначенням, то розподіл витрат на утримання МТП доцільно проводити в розрізі статей на відповідні об'єкти обліку пропорційно встановленій базі [1].

Приймаючи до уваги нерівномірність здійснення витрат протягом календарного року, значну питому вагу в загальній структурі витрат основного виробництва та методику їх розподілу, облік витрат на утримання

машинно- тракторного парку і самохідних машин необхідно вести на рахунок 23 з відкриттям субрахунку 235 «Виробничі витрати на утримання та експлуатацію МТП».

Зважаючи на те, що МТП може використовуватися на польових та транспортних роботах одночасно, доцільно до субрахунку 235 відкривати аналітичні рахунки «Машинно-тракторний парк на транспортних роботах» та «Машинно-тракторний парк на польових роботах».

Вважаємо, що об'єктами обліку витрат на утримання та експлуатацію машинно-тракторного парку в досліджуваних господарствах можуть бути об'єкти, представлені в табл. 2.

*Таблиця 2*

**Об'єкти обліку витрат на утримання й експлуатацію МТП**

Об'єкти обліку витрат	Об'єкти калькулювання продукції	Одиниця калькулювання
Машинно-тракторний парк на сільськогосподарських роботах	Обсяги робіт та послуг	1 умовний еталон-ний гектар; 1 гектар
Машинно-тракторний парк на транспортних роботах	Обсяги робіт та послуг	1 тоно-кілометр
Комбайни та самохідні машини	Обсяги робіт та послуг	1 гектар

Але, тут слід підкреслити, що МТП може бути окремим структурним підрозділом і може входити до складу рільничої бригади. В останньому випадку можливе спрощення обліку або може бути й те ж саме.

Тобто об'єктом обліку витрат в першому випадку будуть виступати окремо й сільськогосподарські роботи, й транспортні роботи, й окремо роботи комбайнів та самохідних машин; в другому випадку може існувати два варіанти обліку, а саме: а) в цілому за центром відповідальності, яким буде виступати тракторно-польова бригада або б) окремо за кожним видом робіт, як й при першому варіанті, але за конкретним центром відповідальності (тракторно-польова бригада). Найбільш доцільним за другим варіантом вважаємо є облік витрат за видами робіт в розрізі центрів відповідальності.

**Висновки.** Узагальнюючи вищенаведене, можна зробити висновок, що

машинно-тракторний парк є однією з головних складових процесу виробництва сільськогосподарської продукції, а тому від обґрунтованості та виваженості управлінських рішень щодо його експлуатації багато в чому залежить собівартість окремого виду продукції. Робота машинно-тракторного парку у рослинництві обґрунтована рядом особливостей, що впливають на побудову обліку витрат. Запропонована методика порядку обліку та розподілу витрат на утримання та експлуатацію машинно-тракторного парку дозволить посилити контроль за витратами та підвищити достовірність інформації для проведення оперативного обліку і прийняття управлінських рішень.

*Рассмотрены особенности организации учета и распределения затрат на содержание машин и оборудования и предложены методические подходы их усовершенствования*

*Ключевые слова: машинно-тракторный парк, учет затрат, база распределения*

*Features of the organization of the account and distribution of charges of cars and the equipment are considered and methodical approaches of their improvement are offered*

*Keywords: mashinno-tractor park, the account of expenses, base of distribution*

## Література

1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс]: наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc>
2. Примаченко О.Л. Облік і аналіз витрат МТП (на прикладі аграрних підприємств Київської області): автореф. дис... канд. екон. наук / О.Л. Примаченко; КНЕУ. – К., 2004. – 25 с.
3. Сук Л. Калькулювання сільськогосподарської продукції і закриття бухгалтерських рахунків / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві – 2006. – № 6. – С.2-9.