

УДК 657.4:664.

Ткаченко Н.М., Кравченко І.Й.

## УДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАГОТІВЛІ ТА ПЕРЕРОБКИ ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ ЦУКРОВИМИ ЗАВОДАМИ

*Досліджено можливість подальшого збільшення виробництва цукру в Україні, особливості бурякоцукрового виробництва, роль і завдання бухгалтерського обліку у вирішенні проблем і ефективності цукрової промисловості; бухгалтерський облік заготівлі цукрових буряків, надходження і переробку цукрової сировини на цукрових заводах.*

**Ключові слова:** виробництво цукру, облік, ефективність цукрової промисловості.

**Постановка проблеми (вступ).** Дослідити можливість збільшення виробництва цукру в Україні, особливості бурякоцукрового виробництва, роль та завдання бухгалтерського обліку у вирішенні проблем і ефективності цукрової промисловості; бухгалтерський облік заготівлі цукрових буряків, надходження і переробку цукрової сировини на цукрових заводах.

**Формулювання цілей статті.** На сучасному етапі розвитку цукрової промисловості України питання підвищення її економічної ефективності займає одне з пріоритетних місць, обумовлених рядом обставин, що витікають із ролі та значення

цієї галузі, сучасного рівня її розвитку та завдань подальшого збільшення виробництва цукру у нашій державі.

**Виклад результатів дослідження.** Подальше збільшення виробітку цукру можливе за рахунок покращення використання сировинних, матеріальних, трудових та фінансових ресурсів на основі удосконалення планування та економічного стимулювання виробництва, прискорення темпів науково-технічного прогресу у цій галузі. У таблиці 1 наведено кількість виробленого цукру в Україні, чисельність населення та виробництво цукру на одну особу за період з 2003 – 2013рр.

Таблиця 1

**Кількість виробленого цукру в Україні, чисельність населення та виробництво цукру на одну особу за 2003-2013рр.**

Виробництво цукру білого, кристалічного, тис. тонн	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
	2486	2147	2139	2592	1867	1571	1275	1805	2586	2143	1263
Чисельність населення, млн. осіб	47,8	47,5	47,1	46,8	46,6	46,2	46,0	45,9	45,6	45,5	45,4
Кількість цукру білого кристалічного на одну особу, кг	52,0	45,2	45,4	55,4	40,1	34,0	27,7	39,3	56,7	47,1	27,8

\* Складено авторами на основі [2]

Чисельність населення у 2013 році порівняно з 2003 роком зменшилась на 2 млн. 400 тис. осіб. У порівнянні з 2003 роком відбувся значний занепад цукрової промисловості в 2007-2010 роках: якщо у 2003 році виробництво цукру становило 2 млн. 486 тис. тонн, то у 2009р. – 1 млн. 275 тис. тонн, тобто менше на 48,7% , а виробництво цукру на одну особу (одного українця) зменшилось на 46,7%, але насправді це зменшення пояснюється зменшенням за цей період кількості населення (із 47,8 млн. осіб до 46,0 млн. осіб), тобто на 1,8 млн. осіб менше.

Якщо би чисельність населення була на рівні 2003р., то виробництво цукру становило би на ду-

шу населення 26,7 кг, тобто майже в половину менше.

У загальному вигляді економічна ефективність виробництва цукру, тобто результат діяльності може бути виражений формулою:

$$E = \Pi / B, \text{ де}$$

E – економічний ефект (результат), одержаний у процесі виробництва, грн.

Π – прибуток, грн.

B – сукупні витрати живої та уречевленої праці у процесі виробництва.

У таблиці 2 наведена динаміка розвитку бурякоцукрового виробництва в Україні за 2003-2013рр.

## Динаміка розвитку бурякоцукрового виробництва в Україні за 2003-2013рр.

Показники	Рік			
	2003	2013	Відхилення 2013р. до 2003р.	
			одиниці	%
Площа посіву цукрового буряку, тис. га	814,0	270,4	-543,6	33,2
Заготівля цукрового буряку, млн. тонн	12,96	9,22	-3,74	71,1
Кількість цукрових заводів, шт	121	38	-83	31,4
Потужність задіяних заводів, тис. тонн	336,42	137,42	-199	40,8
Виробництво цукру, тис. тонн	1454,8	1212,14	-242,66	83,3

\* Складено авторами на основі [4]

Бурякоцукрове виробництво являє собою єдиний агропромисловий комплекс, що включає процес вирощування цукрового буряку, його транспортування та переробку в готовий продукт. Характерною особливістю бурякоцукрового виробництва, що впливає на економічну ефективність, є його тісний зв'язок із сільським господарством, залежність від кількості та якості одержаної сировини, а також від термінів її надходження для переробки на цукрові заводи. Темпи розвитку бурякоцукрового виробництва визначаються темпами росту заготівель та якості цукрового буряку, а також рівнем розвитку виробничо-технічної бази та кваліфікації працівників галузі.

Галузеві особливості економічної ефективності бурякоцукрового виробництва виражаються такими основними факторами: територіальне розміщення підприємств, продовження виробничого сезону, сировина, концентрація виробництва.

Функціональна залежність між економічною ефективністю, результатами та витратами людської праці у процесі виробництва визначається таким чином:  $E = \max \Pi$  (прибутку) /  $\max B$  (витрат)

У цукровій промисловості частка сировини у собівартості цукру досить висока, вона складає 80-85%. Тому вплив цукрового буряку, як сировини для заводів, має суттєве значення при визначенні рівня ефективності виробництва. Високий вміст води (75-80%) обумовлює швидке псування сировини, низьку транспортабельність, а також високі витрати на виробництво 1 т. цукру. За таких обставин у харчовій промисловості бурякоцукрове виробництво відноситься до галузі з досить високими нормами витрат сировини.

На рівень ефективності виробництва впливає тривалість переробки цукрового буряку. Залежно від технологічних якостей сировини, а також зменшення цукристості буряків при довготривалому зберіганні, обумовлюють доцільність здійснення їх переробки в оптимальні терміни, що становлять 100-110 діб. Це дозволить забезпечити збільшення виходу цукру в межах 1,5-2% до маси буряку.

На собівартість готової продукції впливають такі фактори, як економія, яка досягається на цукрових підприємствах з більш високою потужністю, так і додаткові витрати із заготівлі та транспортування сировини, які збільшуються в залежності від відстані доставки. Цукровий буряк вирощується

сільськогосподарськими підприємствами та іншими господарствами і реалізується цукровим заводам. Взаємовідносини між виробниками цукросировини та заводами повинні регулюватися відповідними угодами.

Важливу роль у вирішенні проблем ефективності у цукровій промисловості відведено бухгалтерському обліку, основним завданням якого є правильне та своєчасне відображення і контроль за виконанням планів, забезпечення безперервного, повсякденного відображення процесів виконання конкретних завдань підприємства, виявлення внутрішніх резервів. Облік повинен бути точним, простим і ясным. Правильно організований бухгалтерський облік забезпечує можливість всебічного, глибокого економічного аналізу господарських процесів, у ньому відображені всі господарські операції, пов'язані з процесами виробництва, обігу та розподілу[1].

Для ведення бухгалтерського обліку заготівлі цукрових буряків пропонується запровадити рахунки другого порядку до субрахунку №201 «Сировина і матеріали»:

- 201.1 «Заготівля і придбання сировини і матеріалів»

- 201.2 «Транспортно-заготівельні витрати», призначені для бухгалтерського обліку витрат з доставки і зберігання цукрового буряку.

Якщо оплату цукрового буряку виконують безпосередньо підзвітні особи готівкою або безготівково, то вартість придбаної сировини відображати записом:

Дебет рахунку №201.1 «Заготівля і придбання сировини і матеріалів».

Кредит субрахунку №372 «Рахунки з підзвітними особами».

Кредит рахунку №63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками».

На рахунку другого порядку №201.2 «Транспортно-заготівельні витрати» пропонується відображати витрати з доставки і зберігання цукрового буряку, а бухгалтерський облік вести за такими субрахунками:

-201.2.1 «Операційні витрати» (витрати із залізничного (водного) транспорту; витрати з автомобільного (гужового) транспорту, а також із завантаження і розвантаження сировини; нестачі цукрового буряку при транспортуванні і зберіганні,

якщо вони не можуть бути віднесені на матеріально-відповідальних осіб; заробітну плату з відрахуваннями до єдиного соціального внеску; інші прямі витрати за договорами);

-201.2.2 «Загальновиробничі витрати» (витрати на заробітну плату і відрахування на соціальні заходи адміністративно-управлінського персоналу заготівельних пунктів; канцелярські; поштово-телеграфні витрати; утримання приміщення, амортизацію приміщення; організаційні витрати із укладення договорів тощо);

-201.2.3 «Утримання заготівельних приймальних пунктів» (на витрати відносити основну та додаткову заробітну плату з відрахуванням на соціальні заходи персоналу заготівельних та приймальних пунктів; знос малоцінних предметів та інвентарю; плата за оренду приміщень (складів).

Зібрані на рахунку другого порядку № 201.2 «Транспортно-заготівельні витрати» суми в кінці місяця (кварталу, сезону) списують на рахунок другого порядку № 201.1 «Заготівля і придбання сировини і матеріалів» включають до собівартості заготовлених цукрових буряків.

Списання заготівельно-складських витрат і включення їх до собівартості цукрових буряків у поточному періоді можна здійснювати за розробленими нормами. У кінці виробничого сезону або в кінці періоду заготівлі сировини потрібно робити остаточний розрахунок транспортно-заготівельних витрат на 1 тону цукрового буряку.

Для визначення суми транспортно-заготівельних витрат, що підлягають списанню на виробництво продукції, пропонується використовувати таку методику: потрібно скласти вартість залишків цукрової сировини, наприклад на 1 листопада за цінами постачальників (20000 грн) і надходження за листопад (60000 грн):

$$20\ 000\text{грн} + 60\ 000\text{грн} = 80\ \text{тис. грн.}$$

Потім скласти вартість транспортно-заготівельних витрат (2000 грн), що відносяться до залишків цукрової сировини на 1 листопада, і вартість цих витрат за листопад (6000 грн):

$$2\ 000\text{грн} + 6\ 000\text{грн} = 8\ \text{тис. грн}$$

і визнати процентне відношення транспортно-заготівельних витрат до вартості сировини (буряків) за цінами постачальників:

$$\frac{8000\text{грн}}{80\ 000\text{грн}} * 100\% = 10\%$$

Таким чином, вартість транспортно-заготівельних витрат за листопад, що підлягають витратам з виробництва складе (у виробництві перероблено цукрових буряків за листопад за цінами постачальника на 30000грн) :

$$30000\text{грн} * 10\% = 3000\text{грн}$$

1. Списання транспортно-заготівельних витрат відобразити такою кореспонденцією рахунків бухгалтерського обліку:

Дебет 201.1 «Заготівлі і придбання сировини і матеріалів»

Кредит 201.2 «Транспортно-заготівельні витрати»

2. Заготовлену сировину (цукровий буряк) оприбутковувати за фактичною собівартістю проведень:

Дебет субрахунку 201 «Сировина і матеріали»  
Кредит 201.1 «Заготівля і придбання сировини і матеріалів»

Після списання витрат, що складають фактичну собівартість сировини (цукрового буряку) рахунок другого порядку 201.1 «Заготівля і придбання сировини і матеріалів» закривається.

Витрати з доставки буряку на цукровий завод списувати на виробництво цукру-піску щомісячно у такому порядку:

а) витрати з перевезення, завантаження і розвантаження – у повній сумі здійснених витрат (якщо увесь буряк зданий на переробку), за виключенням суми витрат, віднесеної на вартість буряка, який відвантажено іншим заводам;

б) у тих випадках, коли частина сировини – буряку, що доставлений залізницею на завод, укладений в кагати і залишився не переробленим, витрати з доставки цієї сировини-буряку залишаються на субрахунку 201 «Сировина і матеріали» (для подальшого списання у наступному місяці);

в) інші витрати (на ремонт естакад, тупиків, обладнання вагонів та ін.) у розмірі витрат, передбачених планом, з уточненням їх у кінці року списуються до фактичних витрат.

При надходженні буряку врожаю минулого року після 1 січня (у наступному році) собівартість його у першому півріччі визначається у такому порядку:

1) Прямі витрати – основна вартість буряку, всі доплати і надбавки, витрати з доставки з полів, натуральні видачі і доставка на пункти жому і цукру – для розрахунків за прийнятий буряк у першому півріччі відносяться повністю на собівартість буряку, прийнятого за звітний період;

2) Витрати з приймання буряку – утримання сезонного персоналу, опалення, освітлення та інші витрати бурякоприймальних пунктів - за період приймання буряку у першому півріччі – приймаються у сумах фактичних витрат;

3) Витрати зі зберігання буряку, здійснені у першому півріччі, включаючи знос матів і частину витрат з утримання сировинних лабораторій, розподіляються пропорційно кількості буряку, прийнятого у першому півріччі, і його залишок на початок року.

Методика розрахунку собівартості буряку: основна вартість буряку, оплата за доставку буряку з полів на бурякоприймальні пункти, доплата (знижка) за цукристість буряку повністю відносяться на собівартість буряку у поточному місяці. Доплата за польове кагатування і витрати з доставки цукру і жому постачальникам, що знаходяться на значних відстанях від цукрового заводу, розподіляються виходячи з наступних за цими статтями витрат, поділених на кількість буряку, що підлягає заготівлі.

Собівартість 1 т буряку, помножена на фактично оприбутковану кількість буряку, складає суму витрат, що належать включенню до калькуляції собівартості цього буряку за місяць. У таблиці 3 наведено бухгалтерський облік надходження та переробки цукрової сировини на цукровому заводі [3].

## Бухгалтерський облік надходження і переробки цукрової сировини на цукровому заводі

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків, субрахунків, №№	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
<b>Варіант 1.</b> Переробка цукровим заводом сировини (буряку) на умовах оплати за послуги частиною сировини, наприклад 30 % від загальної кількості переробки			
1	Оприбутковано 70 % давальницької сировини	02 «Активи на відповідальному зберіганні»	-
2	Оприбутковано 30 % сировини, як оплата за послуги цукровому заводу	201 «Сировина й матеріали»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
3	Відображено ПДВ з вартості 30 % сировини	644 «Податковий кредит»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»
4	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
5	Витрати виробництва	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
		23 «Виробництво»	65 «Розрахунки зі страхування»
		23 «Виробництво»	203 «Паливо»
		23 «Виробництво»	201 «Сировина й матеріали»
6	Списано на витрати 30 % сировини	23 «Виробництво»	201 «Сировина й матеріали»
7	Оприбутковано готову продукцію вироблену із 30 % сировини	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
8	Списано витрати з переробки 70 % сировини	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	23 «Виробництво»
9	Вартість послуг з переробки 70 % сировини (собівартість плюс прибуток, плюс ПДВ)	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Доходи від реалізації»
10	Собівартість реалізованої готової продукції списана на фінансові результати	79 «Фінансові результати»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
11	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	70 «Доходи від реалізації»	641 «Розрахунки за податками»
12	Списано чистий дохід від реалізації на фінансові результати (різниця між кредитом і дебетом рахунку № 70)	70 «Доходи від реалізації»	79 «Фінансові результати»
13	Відображено податковий кредит з ПДВ (сума відповідної операції 3)	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»
14	Відображено суму ПДВ, включено до податкових зобов'язань	70 «Доходи від реалізації»	643 «Податкові зобов'язання»
15	Списано давальницьку сировину	-	02 «Активи на відповідальному зберіганні»
<b>Варіант 2.</b> Переробка цукровим заводом давальницької сировини в розмірі 100 % з оплатою за послуги готовою продукцією (цукром, жомом, мелясою).			
1	Оприбутковано давальницьку сировину – 100 % для переробки	02 «Активи на відповідальному зберіганні»	-
2	Списано витрати на виробництво продукції	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
		23 «Виробництво»	65 «Розрахунки зі страхування»
		23 «Виробництво»	203 «Паливо»
		23 «Виробництво»	201 «Сировина й матеріали»
3	Списано на собівартість реалізації послуг	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	23 «Виробництво»

1	2	3	4
4	ПДВ на суму надання послуг (податкові зобов'язання)	70 «Доходи від реалізації»	641 «Розрахунки за податками»
5	Вартість послуг віднесена на розрахунки з сільськогосподарським підприємством	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	70 «Доходи від реалізації»
6	Списано собівартість реалізованої продукції на зменшення доходів від реалізації продукції	70 «Доходи від реалізації»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
7	Списано давальницьку сировину	-	02 «Активи на відповідальному зберіганні»
8	Одержано цукор від сільськогосподарського підприємства в оплату переробки буряку	28 «Товари»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
9	Відображено податковий кредит з ПДВ	641 «Розрахунки за податками»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

**Висновки і пропозиції.** З метою збільшення виробництва цукру в Україні, підвищення ефективності цукрової галузі за рахунок покращення використання сировинних, матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, бухгалтерський облік має бути точним, простим і ясным та забезпечувати можливість всебічного, глибокого, економічного аналізу господарських процесів, авторами статті пропонується:

1. Для ведення бухгалтерського обліку заготівлі цукрових буряків запровадити рахунки другого порядку до субрахунку 3 201 «Сировина й матеріали»:

201.1 «Заготівля і придбання сировини й матеріалів»

201.2 «Транспортно-заготівельні витрати», призначений для бухгалтерського обліку витрат із доставки та зберігання цукрового буряку

2. При оплаті цукрового буряку підзвітною особою готівкою або при безготівковій оплаті:

Дебет рахунку другого порядку № 201.1 «Заготівля і придбання сировини й матеріалів»

Кредит субрахунку № 372 «Розрахунки з підзвітними особами»

Кредит рахунку № 63 «Розрахунки з поставальниками та підрядниками»

3. До рахунку другого порядку №201.2 «Транспортно-заготівельні витрати» пропонується відображати витрати з доставки і зберігання цукрового буряку за субрахунками:

201.2.1. «Операційні витрати»

201.2.2. «Загальновиробничі витрати»

201.2.3. «Утримання заготівельних приймальних пунктів»

4. Запропонована методика визначення суми транспортно-заготівельних витрат, що підлягають списанню на виробництво продукції - цукру.

5. Запропонована кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку надходження і переробки цукрової сировини на цукрові заводи (таблиця 1).

#### ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Войтенко Т., Воронова Н. Усе про облік витрат на виробничому підприємстві /Т. Войтенко. – Харків:Фактор, 2005.– С.115 –129
2. Державна служба статистики України. Статистичний щорічник України за 2013 рік
3. План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція про його застосування ( у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011р.№ 1591); зі змінами Наказу Мінфіну України від 08.02.2014р.
4. Ярчук М.М. Інформація про підсумки роботи НАЦУ «Укрцукор» в 2012 р. [Електронний ресурс] /ЯрчукМ.М. Режим доступу: <http://sugarconf.com/custom/files/ua>