

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ РОСЛИННИЦТВА

**Постановка проблеми.** Однією з найважливіших проблем функціонування підприємств України в ринкових умовах є дієвість оперативного обліку та контролю витрат як основного засобу досягнення належної ефективності діяльності підприємства.

Система обліку та контролю витрат за сучасних умов стає вирішальним моментом щодо впливу на результати діяльності підрозділів і підприємства в цілому. Тому доцільно розглянути питання щодо використання такої системи в сільськогосподарських підприємствах України [2,с.29].

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питанням визначення місця і ролі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю в системі управління та управлінської спрямованості бухгалтерського обліку присвячено ряд праць вітчизняних вчених: О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутиця, С.Ф. Голова, М.В. Кужельного, В.Б. Моссаковського, Л.В. Нападовської, В.О. Озерана, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка і зарубіжних дослідників: А. Апчерча, К. Друрі, Т.П. Карпової, С.А. Ніколаєвої, В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, В.І. Ткача, Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена, А. Яругової.

У працях названих вчених розглянуто і вирішено загальнотеоретичні і методичні питання управлінської орієнтації бухгалтерського обліку та контролю відповідно до специфіки різних галузей промисловості. В цих дослідженнях, як правило, недостатньо висвітлюються інтереси сільськогосподарського виробничого обліку, що обумовлений природноекономічними, агротехнічними та організаційно-управлінськими особливостями виробництва.

Як відмічає Ф.Ф. Бутинець: «сьогодні питання обліку та контролю витрат з метою зниження собівартості продукції знаходяться поза увагою керівників підприємства та бухгалтерів. Забезпечити рентабельність роботи підприємства, у першу чергу, прагнуть за рахунок високих відпускних цін, а не за рахунок економії

витрат виробничих ресурсів. Однак це ненадійний і безперспективний спосіб вирішення проблем виживання підприємства» [1, с.308].

**Мета статті** полягає в удосконаленні побудови обліку та контролю витрат у рослинництві на підставі організації обліку за центрами відповідальності за трьома методичними підходами.

**Викладення основного матеріалу.** Облік витрат за центрами відповідальності доцільно будувати, узгоджуючи наступні відправні моменти:

- 1) Оперативний контроль.
- 2) Підведення підсумків за рік.
- 3) Процес калькулювання та складання звітності.

Оперативний контроль витрат на виробництво продукції рослинництва доцільно здійснювати щоденно і проводити одночасно із контролем технології шляхом порівняння фактичних обсягів робіт і витрат на їх проведення з плановими нормативами технологічних карт, тобто безперервно здійснювати відстежування руху матеріальних цінностей, незавершеного виробництва та продукції, з метою накопичення та групування витрат за об'єктами обліку для подальшого співставлення бюджетних і фактичних показників з метою виявлення відхилень. Його основним засобом є оперативний облік. За даних умов, облік витрат за центрами відповідальності повинен вестися деталізовано по видах культур, видах робіт, видах продукції рослинництва (основна, супутня, побічна), циклах виробництва та технологічних процесах (операціях), статтях витрат з групуванням на змінні, умовно-змінні та постійні.

Підведення підсумків за рік характерно етапу завершення технологічного процесу вирощування продукції рослинництва. За його проведення оцінюється виконання запланованої роботи в цілому центром відповідальності. Такий контроль за витратами дає можливість визначати напрями економії (перевитрат) ресурсів, зокрема, за конкретною культурою технологічні витрати слід коригувати на площу посіву та вихід продукції та отримані дані співставляти з бюджетними показниками. На основі отриманих даних підводять підсумки роботи і визначення суми винагороди працівників виробничих підрозділів. Так, наприклад, планове завдання, яке було доведено на початку року по виходу продукції та технологічних витратах, може бути скориговане, якщо змінилась

площа посіву. Такі коригування в свою чергу вплинуть на розмір зміни суми умовно-змінних витрат. Але, як правило, дані зміни не залежать від діяльності підрозділів, так само, як й зміни, пов'язані із інфляційними процесами, під якими слід розуміти зміну вартості окремих видів послуг та матеріалів тощо.

Але за умови, коли площа посіву не змінюється, то контроль може здійснюватися також за сумою співставлення нормативних та фактичних витрат, що буде пов'язано із зміною розміру змінних витрат. Так, наприклад, на розмір змінних витрат може впливати, зокрема, зміна вартості на збирання, транспортування, обробку та доведення до стану, придатного до реалізації або тривалого зберігання 1 ц продукції.

Облік та контроль постійних витрат здійснюється шляхом порівняння та доведення бюджетної суми витрат до фактичної по кожному центру відповідальності. Доцільно при цьому зіставляти дані щодо певного виду витрат у цілому по підрозділу, а не суми, віднесеної на певні види продукції, тобто економію (перевитрати) постійних витрат підрозділу (бригади) слід обчислювати на підставі бюджету та фактичних даних, по витратах на утримання техніки, яку обслуговує бригада, - на підставі бюджету бригади та аналітичних даних рахунку 91 або окремого аналітичного рахунку, що відкривається у складі рахунку 23.

Вагомого значення також набувають природно-кліматичні умови, надзвичайні ситуації, вплив яких нажаль складно передбачити, незважаючи на те, що він може бути досить істотним. Вони зумовлюють необхідність періодичного уточнення та коригування подібних витрат, причому частіше ніж раз на квартал шляхом документального оформлення. У рослинницьких підрозділах коригування виробничого завдання доцільно робити до початку або в процесі виконання весняно - польових робіт, наприклад, через зміну призначення посівів озимих або замість однієї запланованої культури висівають іншу, рідше – зміну технології вирощування продукції рослинництва. Такі ситуації вимагатимуть уточнення завдання підрозділу, зокрема його доходів і витрат. При коригуванні вносяться зміни до завдання підрозділу шляхом розробки додаткової технологічної карти і встановлення ліміту витрат та доходу.

Процес калькулювання та складання звітності є завершальним моментом у процесі обліку та контролю витрат

рослинництва за центрами відповідальності. Всі скориговані суми витрат формують бригадну собівартість продукції рослинництва. Дана інформація слугує для складання внутрішньої звітності бригади (виробничого підрозділу) та врахування її в подальшому при складанні зведеної бухгалтерської фінансової звітності та статистичної форми № 50 – сг.

Тобто, запропонована побудова обліку витрат дасть можливість: 1) здійснювати оперативний контроль за витратами протягом технологічного процесу та виявляти непередбачені відхилення та прийняти дієві оперативні рішення; 2) в кінці року на основі поточних даних оперативного контролю здійснювати коригування бюджетних даних до фактичних для підведення підсумків роботи працівників виробничих підрозділів щодо виконання госпрозрахункових завдань; 3) на підставі фактичних даних обліку та контролю витрат здійснювати процес калькулювання і складання звітності підрозділу та підприємства в цілому.

Така побудова обліку витрат вимагає відповідної підготовки облікових даних до обліку та контролю щодо відокремлення додаткових об'єктів обліку витрат рослинництва за кожним наведеним етапом.

У сільськогосподарських підприємствах кількість об'єктів обліку витрат рослинництва, як правило, досить велика через наявність структурних підрозділів, обслуговуючих (допоміжних) виробництв та особливостей технологічних процесів при виробництві окремих видів продукції тощо.

Управління витратами передбачає можливість внесення змін у технологічні процеси, заміну одного виду ресурсу іншим при одночасному дотриманні суворого режиму економії на всіх ділянках, тому для обліку витрат за центрами відповідальності слід виділяти об'єкти для виокремлення витрат, пов'язаних із виробництвом окремих видів продукції, робіт або послуг з деталізацією постійних, умовно-змінних і змінних витрат.

Проведене дослідження практичної діяльності суб'єктів господарювання Запорізької області довело, що в більшості випадків підставою для виокремлення об'єктів обліку в рослинництві слугує площа посіву. Але, обґрунтування розподілу витрат на три групи (змінні, умовно-змінні, постійні) доводить, що даний критерій виокремлення об'єктів обліку є не завжди достовірним.

При виокремленні об'єктів обліку слід враховувати той факт, що в сільському господарстві продукція не виробляється, а вирощується, тобто отримується в результаті застосування технологій з метою впливу на живі організми – рослини, тобто в результаті виробництва продукції рослинництва отримуються різні види продукції: основна, побічна та супутня, що також доцільно враховувати при виокремленні об'єктів обліку.

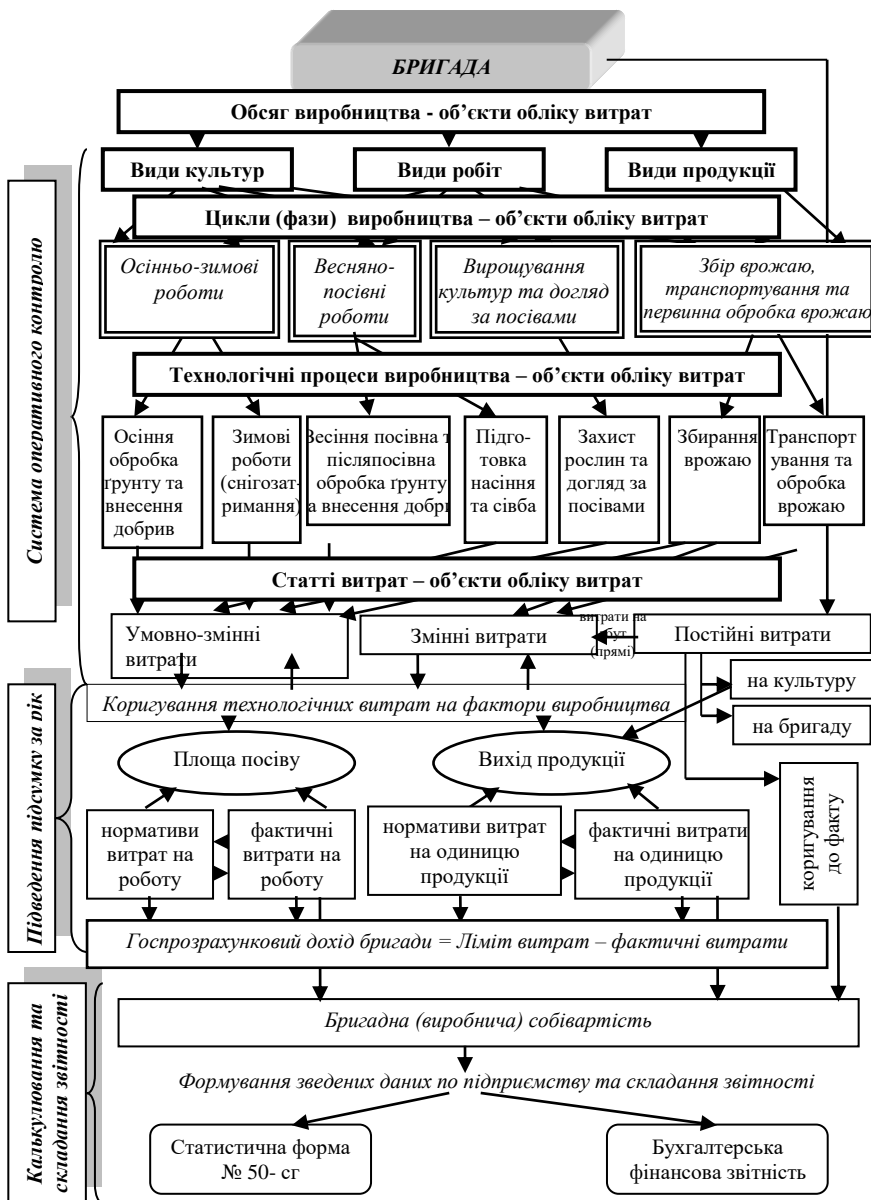
Приймаючи до уваги сучасні об'єкти обліку, що застосовуються на практиці суб'єктами господарювання та враховуючи вищенаведене, пропонуємо об'єктами обліку витрат рослинництва вважати, виходячи з ієрархічного рівня побудови обліку витрат, наступні: центр відповідальності (центр витрат); сільськогосподарські культури, види робіт, види продукції; цикли (періоди) виробництва; технологічні процеси виробництва; технологічні операції; статті витрат з поділом на змінні, умовно-змінні та постійні (рис. 1).

В даному випадку слід зауважити, що постійні витрати відокремлюються, як окремий об'єкт обліку, що пов'язано з їх сутністю та роллю у процесі вирощування продукції рослинництва. Таке відокремлення об'єктів обліку витрат на кожному етапі виробничого процесу вирощування продукції рослинництва надасть дієву інформацію для обліку та контролю за витратами рослинництва.

Залежно від здійснення оперативного контролю складаються три методичні підходи до побудови обліку витрат рослинництва за центрами відповідальності:

- за циклами сільськогосподарських робіт;
- за технологічними процесами, що об'єднують комплекс технологічних операцій;
- поопераційний облік в розрізі статей витрат з поділом на змінні, умовно-змінні та постійні.

Перший підхід заснований на співставленні фактичних витрат з плановими лімітами за циклами (періодами) сільськогосподарських робіт: передпосівний обробіток ґрунту і посів, догляд за посівами, збір врожаю. На даному етапі облік витрат здійснюється в цілому за кожним циклом (періодом) сільськогосподарських робіт, тобто витрати не деталізуються за окремими роботами з врахуванням виконаного обсягу цих робіт в



**Рис. 1. Удосконалення побудови обліку та контролю витрат на виробництво продукції рослинництва**

періоді. Тобто інформація, яку надає оперативний контроль витрат за даними обліку, придатна для виявлення економії або перевитрат в цілому по бригаді без відокремлення конкретних технологічних операцій й відповідальності осіб та не придатна для прийняття оперативних управлінських рішень та встановлення відповідальності і підведення підсумків роботи працівників бригади.

За другим підходом облік витрат здійснюється за технологічними процесами одночасно за декількома операціями, необхідних для їх виконання (наприклад, сівба зернових у підготовлений ґрунт включає такі операції: протруювання насіння, навантаження насіння та транспортування до місця висіву, заправка сівалок, сівба). Така побудова обліку витрат надає дані для контролю витрат й дозволяє протягом року визначати показники економії або перевитрати ресурсів на вирощування культур.

Так облік та контроль витрат обмежуються вивченням витрат на 1га посівної площі без деталізації їх на одиницю фізичних обсягів робіт. Це перешкоджає вивченню причин відхилень та вимірюванню ступеня відповідальності конкретних осіб за результати своєї роботи.

Третій підхід побудови обліку витрат забезпечує можливість всебічного вивчення витрат рослинництва за допомогою поопераційної їх деталізації, передбаченої в технологічних картах. Таким чином здійснюється контроль витрат на одиницю їх виконання; визначаються відхилення витрат від запланованих лімітів для кожної операції технологічного процесу на фактичний обсяг виконаних робіт, здійснюється оперативний контроль за дотриманням технології вирощування сільськогосподарських культур та складом витрат, що важливо при розрахунку госпрозрахункового доходу. На даному етапі застосовується деталізований облік витрат за статтями витрат з поділом на три групи (змінні, умовно-змінні та постійні), що при контролі витрат відіграє важливу роль при визначенні впливу факторів виробництва на зміну планових та фактичних даних.

**Висновки та пропозиції.** Кожний підхід організації обліку витрат за центрами відповідальності є визначальним в обліку залежно від того, яка мета стоїть перед керівництвом структурного підрозділу. Так, тривалість технологічного процесу вирощування продукції рослинництва викликає необхідність періодично

підраховувати витрати за періодами виробництва, технологічними операціями (роботами) саме в розрізі кожного центру відповідальності.

### Список літератури

1. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів спеціальностей 7.050106 „Облік і аудит” /Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. –Житомир: ЖІТІ, 2000.-448с.
2. 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>
3. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. - №9.- С.29-34
4. Моссаковський В. Про управлінський облік / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №10. – С.37-44.

Розглянуто особливості побудови обліку та контролю витрат у рослинництві. Запропоновано удосконалення систему обліку та контролю витрат за трьома методичними підходами.

*Ключові слова:* облік, контроль, об'єкти обліку витрат, центри відповідальності.

### УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ РОСЛИНИЦТВА

Костякова А. А.

Рассмотрены особенности построения учета и контроля затрат в растениеводстве. Предложено усовершенствование системы учета и контроля затрат за тремя методическими подходами.

*Ключевые слова:* учет, контроль, объекты учета затрат, центры ответственности.

### УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ЗАТРАТ РАСТЕНИЕВОДСТВА

Костякова А. А.

Features of construction of the account and control of expenses in plant growing are considered. Improvement of system of the account and control of expenses over three methodical approaches is offered.

*Keywords:* the account, control, objects of the account of expenses, the responsibility centers.

### IMPROVEMENT OF THE ACCOUNT AND CONTROL OF EXPENSES IN PLANT GROWING

Kostyakova A. A.