

УДК 657.633.5.471:634

Михальська В.В.

аспірант кафедри обліку, аналізу та аудиту  
Національного університету біоресурсів і природокористування України

## ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ НА ВИРОЩУВАННЯ БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ САДІВНИЦТВА

У статті запропоновано і виділено шість стадій системи організації внутрішньогосподарського контролю матеріальних витрат на вирощування біологічних активів садівництва в бюджетних та госпрозрахункових підприємствах. Розроблено альтернативні варіанти документального забезпечення та оформлення результатів контролю.

**Ключові слова:** біологічні активи садівництва, внутрішньогосподарський контроль, матеріальні витрати, нормативні витрати, об'єкти контролю, організація системи контролю, суб'єкти контролю, фактичні витрати.

### Михальская В.В. ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫЙ КОНТРОЛЬ МАТЕРИАЛЬНЫХ РАСХОДОВ НА ВЫРАЩИВАНИЕ БИОЛОГИЧЕСКИХ АКТИВОВ САДОВОДСТВА

В статье предложены и выделены шесть стадий системы организации внутрихозяйственного контроля материальных расходов на выращивание биологических активов садоводства в бюджетных и хозрасчетных предприятиях. Разработаны альтернативные варианты документального обеспечения и оформления результатов контроля.

**Ключевые слова:** биологические активы садоводства, внутрихозяйственный контроль, материальные расходы, нормативные расходы, объекты контроля, организация системы контроля, субъекты контроля, фактические расходы.

### Mykhal's'ka V.V. INTERNAL CONTROL OF MATERIAL COSTS IS ON GROWING OF BIOLOGICAL ASSETS OF GARDENING

Six stages of organizational system of internal control of material on growing of biological assets of gardening in budgetary and self-supporting enterprises are offered and distinguished in the article. The alternative variants of the documentary providing and registration of control results are worked out.

**Keywords:** biological assets of gardening, internal control, material costs, normative costs, control objects, organization of the control system, control subjects, actual costs.

**Постановка проблеми.** Плоди і ягоди мають надзвичайно важливе значення для раціонального і збалансованого харчування людини та забезпечення продовольчої безпеки держави. Водночас для підприємств галузі садівництва важливим є закріплення стійких позицій як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках плодів і ягід. Однак для отримання високоякісної конкурентоспроможної плодово-ягідної продукції необхідний якісний, безвірусний садивний матеріал. Серед усіх виробників саджанців плодово-ягідних культур і розсади варто виокремити дослідні станції та дослідні господарства Інституту садівництва Національної академії аграрних наук (далі – ІС НААН), які вирощують садивний матеріал та плодово-ягідну продукцію з використанням високорожайних сортів, стійких до шкідників і хвороб, та високоефективних і екологічно безпечних технологій вирощування. При цьому варто зазначити, що процес вирощування багаторічних плодово-ягідних насаджень і розсадки є довготривалим і вимагає сукупності витрат, насамперед матеріальних.

Водночас в ринкових умовах господарювання підприємств галузі садівництва, на тлі зростаючої конкуренції, коливання цін на матеріали сільськогосподарського призначення, їх керівництву необхідно приймати обґрунтовані управлінські рішення шляхом застосування ефективних методів управління і оперативного внутрішньогосподарського контролю над витратами, що формують собівартість плодів, ягід та садивного матеріалу, починаючи від реєстрації господарських операцій у первинних документах до відображення витрат у звітності. З цього приводу слушною є думка Р.А. Сагайдака, який зазначає, що для успішного функціонування сільськогосподарського підприємства, збільшення виробництва продукції і зниження її собівартості, удосконалення господарського механізму і механізму управління всіма ланками діяльності необхідно здійснювати повсякденний внутрішньогосподарський контроль та ек-

пертизу як окремих процесів, так і діяльності в цілому [3, с. 88]. Водночас внутрішньогосподарський контроль над витратами є актуальним та необхідним і для дослідних станцій ІС НААН, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів, оскільки передбачає безпосередній оперативний контроль над видатками установи в умовах недостатнього бюджетного фінансування. Брак бюджетних коштів, на думку С. Сисюк, зумовлює необхідність не тільки планувати, здійснювати та контролювати доходи і видатки бюджетних програм, але й керувати результатами їх виконання [4, с. 105].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розробку організації і методики внутрішньогосподарського контролю витрат зроблено низкою українських вчених, серед яких можемо назвати: Ф.Ф. Бутинця, І.М. Герасименка, Ю.В. Золотницьку, Н.Г. Виговську, Л.В. Нападівську, В.П. Пантелеєва, Р.А. Сагайдака, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченка, Ю.С. Цал-Цалка та інших. Серед зарубіжних вчених варто згадати: В.Д. Андрєєва, П. Апчерча, Є.А. Аренса, І.А. Белобжецького, Б.І. Валуєва, М.А. Ватрушину, К. Друрі, Т.П. Карпову, Дж. К. Лоббека, В.Ф. Палія, Дж. К. Робертсона, В.П. Суйца, Дж. Фостера, Ч.Т. Хорнгрена та Л.А. Шмельцера. У той же час дослідженню питань організації та методики внутрішньогосподарського контролю в бюджетних установах присвячені праці науковців: Н.С. Вітвицької, С.Ф. Голова, Р.Т. Джоги, І.К. Дрозд, Є.В. Калюги, О.О. Чечуліної, В.О. Шевчука, В.М. Ярошинського та інших. Проблеми внутрішньогосподарського контролю витрат на вирощування біологічних активів сільськогосподарських підприємств висвітлені в роботах Т.О. Бондур, О.В. Остапчук, Н.В. Перевозник, Л.К. Сук та інших. Водночас варто зауважити, що в бюджетних установах дослідження зазначеного питання відсутні. Незважаючи на наявність значної кількості наукових праць, залишається невирішеним значне коло проблемних питань. Зокрема, в роботах науковців не досліджено організацію внутріш-

Таблиця 1  
Вартість засобів захисту рослин (ЗЗР) в структурі виробничої собівартості 1 т яблук дослідних станцій та дослідних господарств ІС НААН у 2013 році \*

Назва підприємства	Витрати ЗЗР на 1 т яблук, грн.	Виробнича собівартість 1 т яблук, грн.	Питома вага витрат ЗЗР у виробничій собівартості, %
Артемівська ДСР	378,81	2036,56	18,6
Краснокутська ДСС	463,62	2561,32	18,1
Кримська ДСС	463,20	2503,80	18,5
Львівська ДСС	440,41	2330,16	18,9
Подільська ДСС	480,41	2610,88	18,4
Сумська ДСС	440,85	2307,84	19,1
ДП ДГ Артемівської ДСР	461,60	2404,16	19,2
ДП ДГ «Дмитрівка»	463,62	2414,60	19,2
ДП ДГ Львівської ДСС	473,89	2492,64	19,0
ДП ДГ «Новосілки»	478,00	2426,40	19,7
ДП ДГ Подільської ДСС	490,46	2502,04	19,6
ДП ДГ «Фастівське»	480,44	2489,12	19,3

\*Джерело: розроблено автором з використанням даних управлінської звітності дослідних станцій і господарств ІС НААН

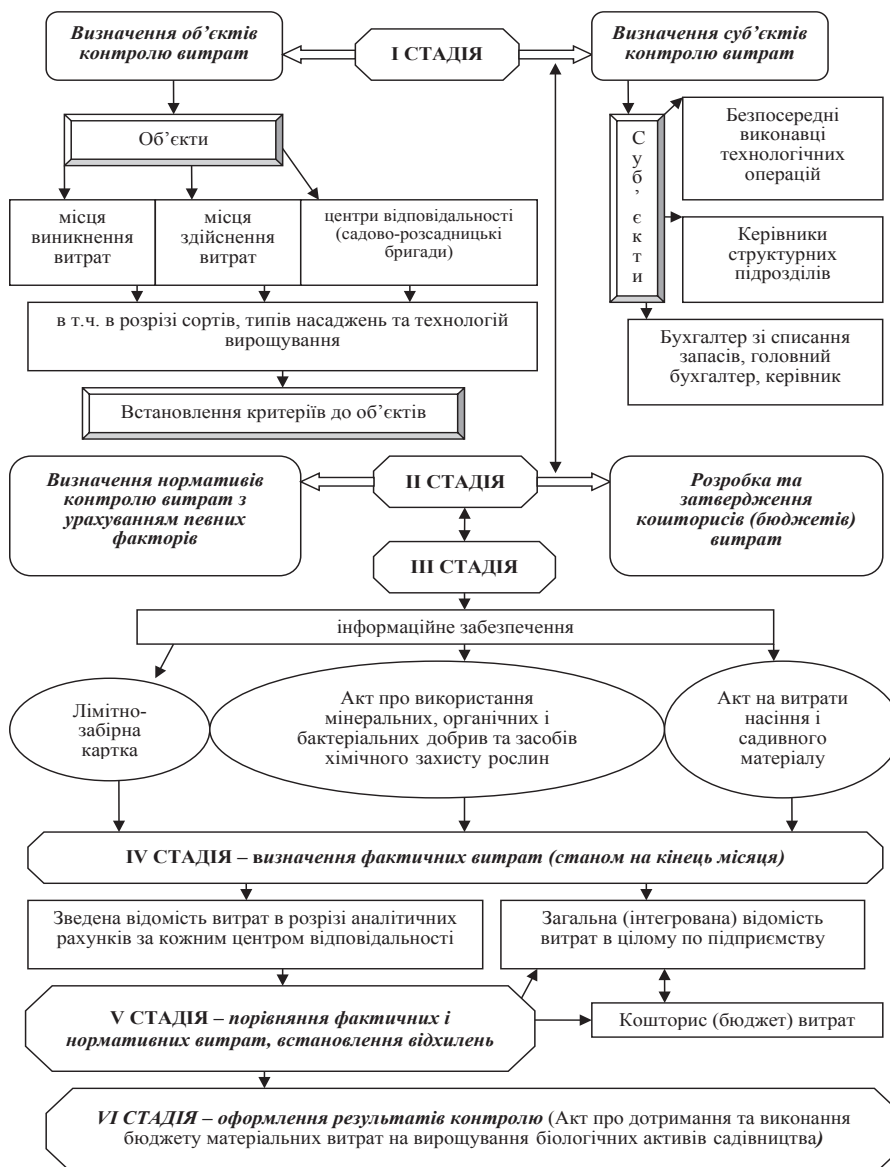


Рис. 1. Система організації внутрішньогосподарського контролю матеріальних витрат на вирощування біологічних активів садівництва\*

\*Джерело: розробка автора

ного господарського контролю витрат на вирощування біологічних активів садівництва. Отже, питання є актуальним як для бюджетних, так і для господарств підприємств.

**Постановка завдання.** На основі вищевикладеного можна сформулювати завдання дослідження, яке полягає у розробці системи організації внутрішньогосподарського контролю матеріальних витрат на вирощування біологічних активів садівництва в бюджетних та господарств підприємств та документального забезпечення його результатів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В процесі вирощування біологічних активів садівництва необхідно здійснити сукупність матеріальних витрат, передбачених технологіями вирощування садів, ягідників і розсадників. Зокрема, отримання продуктивного саду чи ягідника неможливе без його закладання, основною статтею витрат при цьому є вартість садивного матеріалу. Водночас технологічні особливості вирощування багаторічних плодово-ягідних насаджень також передбачають багаторазове (декілька разів протягом кожного року) внесення мінеральних та органічних добрив, обробку дерев засобами захисту рослин від шкідників і хвороб, обробіток ґрунту. При цьому аналіз звітних даних дослідних станцій та господарств ІС НААН засвідчив, що в структурі виробничої собівартості 1 т яблук частка засобів захисту рослин у 2013 році була досить значною і коливалася в межах 18,1-19,6% (табл. 1).

Водночас оформлення витрат вищезазначених матеріалів сільськогосподарського призначення відповідно під час садіння, внесення добрив та обробки отрутохімікатами в госпрозрахункових дослідних господарствах здійснюються з використанням двох форм первинних документів, передбачених Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах [2].

В бюджетних дослідних станціях для оформлення аналогічних операцій використовують забірні картки відповідно до Інструкції про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ [1]. Однак в процесі здійснення витрат на вирощування біологічних активів садівництва можуть виникати невідповідності відхилення від існуючих норм висадки, внесення добрив та отрутохімікатів. У зв'язку з цим, на наш погляд, необхідною є розробка організації внутрішньогосподарського контролю за понесеними витратами безпосередньо в момент їх здійснення, що є одним із напрямів інтегрованої системи контролю біологічних активів садівництва. З цією метою пропонуємо визначити основні елементи організації внутрішньогосподарського контролю матеріальних витрат на вирощування біологічних активів садівництва як комплекс дій з виокремленням шести стадій (рис. 1).

Перша стадія передбачає виділення об'єктів та визначення суб'єктів контролю витрат. При цьому, на наше переконання, необхідно встановити ряд критеріїв, яким повинні відповідати об'єкти внутрішньогосподарського контролю. По-перше, визначені об'єкти не повинні підлягати поділу на об'єкти меншого порядку; по-друге, вони повинні бути підпорядковані відповідним суб'єктам, що здійснюють контрольні процедури; по-третє, перебувати у зв'язку з іншими підконтрольними об'єктами витрат з метою можливості визначення впливу один на одного. Водночас визначення об'єктів контролю витрат безпосередньо пов'язано з визнанням витрат, оскільки в садівництві має місце розподіл витрат на: витрати під урожай звітного року та незавершене виробництво, тобто витрати під урожай наступного року. Наприклад, витрати, пов'язані з обрізуванням крон дерев та кущів, вивезенням гілок з дільниць чи кварталів та розкочуванням насаджень, необхідно включати

до складу витрат звітного року та визнавати у складі виробничої собівартості одержаного врожаю плодів чи ягід. Тоді як витрати, понесені при виконанні в осінній період року таких робіт в садах, як внесення добрив, висадка додаткових саджанців з метою усунення зрідженості насаджень, операції з обробку ґрунту – розпушування міжрядь тощо, на нашу думку, слід відображати в обліку у складі незавершеного виробництва. Водночас до суб'єктів, що повинні здійснювати внутрішньогосподарський контроль за матеріальними витратами на вирощування біологічних активів садівництва, належать: безпосередні виконавці технологічних операцій, керівники бригад, а також бухгалтери зі списання запасів, головний бухгалтер та керівник підприємства.

Друга стадія передбачає визначення існуючих нормативів матеріальних витрат із врахуванням ряду важливих технологічних та організаційних факторів, таких як: якісні характеристики ґрунтів, насамперед вміст в них гумусу, рівень забезпеченості мінеральними речовинами, необхідними для росту і розвитку біологічних активів садівництва, цільове призначення та термін продуктивного використання плодово-ягідних насаджень, стійкість вирощуваних сортів плодово-ягідних культур до ураження хворобами, наявність шкідників та стійкість рослин до них, рівень механізації робіт, тобто забезпеченість господарств спеціальною технікою для обробки ґрунту, внесення добрив, обприскування тощо. При цьому вважаємо, що на виконання вимог дотримання нормативів на підприємствах необхідно розробити бюджети (кошториси) витрат в розрізі сортів плодово-ягідних культур, а також технологій їх вирощування.

Третя стадія контролю витрат повинна передбачати оперативне, об'єктивне, достовірне та повне інформаційне забезпечення шляхом реєстрації здійснених витрат у відповідних первинних документах. Четверта стадія контролю витрат, на нашу думку, полягає у визначенні фактичних витрат в процесі здійснення технологічних операцій. При цьому на цій стадії доцільно виділити три етапи: встановлення центрів відповідальності за витратами, тобто закріплення бригад за місцями виникнення витрат; контроль за списанням матеріальних цінностей зі складів, на підставі даних лімітно-забірних карток

Таблиця 2

**Перелік рядків до запропонованої форми «Розрахунок відхилень від норм використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин»\***

Назви рядків розрахунку, запропоновані автором	Використання рядка здійснюється з метою надання інформації про:	Додаток до Акту (форма ВЗСГ-3) для:	
		бюджетних	госпрозрахункових
«Сільгосппідприємство»	підприємство, в якому складено документ		+
«Назва установи»	бюджетну установу, в якій складено документ	+	
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ	код з єдиного державного реєстру підприємств та організацій	+	+
«Структурний підрозділ (центр відповідальності)»	види структурних підрозділів, які одночасно є центрами відповідальності	+	+
Виявлено перевитрат добрив, грн.:	наявність перевитрат та вартість перевитрачених добрив	+	+
у т.ч. мінеральних, грн.	наявність перевитрат та вартість перевитрачених мінеральних добрив	+	+
органічних, грн.	наявність перевитрат та вартість перевитрачених органічних добрив	+	+
бактеріальних, грн.	наявність перевитрат та вартість перевитрачених бактеріальних добрив	+	+
виявлено перевитрат засобів захисту рослин, грн.	наявність перевитрат та вартість перевитрачених засобів захисту рослин	+	+

\*Джерело: розробка автора

та актів, безпосередньо під час виконання операцій, передбачених технологією вирощування біологічних активів садівництва; відображення витрат матеріальних цінностей у зведеній відомості витрат в розрізі аналітичних рахунків за кожним центром відповідальності та загальній відомості витрат в цілому по підприємству станом на кінець кожного місяця. П'ята стадія внутрішньогосподарського контролю витрат повинна передбачати порівняння фактичних і нормативних витрат шляхом зіставлення інформації у бюджетах витрат, зведених відомостях та визначення відхилень, об'єктивних і суб'єктивних причин їх виникнення, вивчати та внесення пропозицій щодо їх запобігання в майбутньому. На шостій, завершальній, стадії контролю необхідно результати відхилень оформити у вигляді акту про дотримання та виконання бюджету матеріальних витрат на вирощування біологічних активів садівництва.

Водночас з метою спрощення наведеної вище багаторівневої системи внутрішньогосподарського контролю як альтернативний варіант пропонуємо розробити додатки до актів, на підставі яких здійснюють списання добрив, засобів захисту рослин та садивного матеріалу під назвами: «Розрахунок відхилень від норм використання мінеральних, органічних і бак-

теріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин» та «Розрахунок відхилень від норм висіву насіння (садивного матеріалу)», що дасть можливість визначити абсолютні розміри і причини відхилень в розрізі кожного виду матеріальних витрат, що вносяться (всаджуються) під певну культуру, в тому числі за сортами, а також за територіями їх розміщення та площами, зайнятими під багаторічними насадженнями (табл. 2, 3).

У вищезазначених розрахунках відхилень також пропонуємо у формі таблиці передбачити інформацію про перелік заходів, які необхідні для усунення можливих перевитрат добрив, засобів хімічного захисту рослин та садивного матеріалу та безпосередній виконавців із зазначенням в окремих графах центрів відповідальності, їх прізвища, ім'я, по батькові та посад.

**Висновки з проведеного дослідження.** За результатами проведеного дослідження встановлено, що матеріальні витрати у собівартості продукції садівництва становлять досить значну частку. Аналіз свідчить, що тільки на засоби захисту рослин припадає приблизно 20% всіх виробничих витрат. Водночас, як госпрозрахункові, так і бюджетні підприємства галузі садівництва прагнуть досягти нижчої

Таблиця 3

**Перелік граф додатку «Розрахунок відхилень від норм використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин»\***

Назви граф розрахунку, запропоновані автором	Використання графі здійснюється з метою надання інформації про:	Додаток до Акту (форма ВЗСГ-3) для:	
		бюджетних	госпрозрахункових
Код та назва програмної класифікації видатків	врахування особливостей діяльності підприємств державного сектору та можливість контролю за видатками установи	+	
Код та назва економічної класифікації видатків			
Назва добрив, отрутохімікатів, гербіцидів»	конкретний вид внесених чи використаних для оброблення матеріальних цінностей	+	+
% діючої речовини	% діючої речовини матеріалів	+	+
Одиниця виміру	одиночку виміру матеріалів	+	+
Ціна	ціну матеріалів сільськогосподарського призначення	+	+
«Номер поля (дільниці, кварталу, назва культури, сорт, рік посадки (закладання багаторічних насаджень)»	альтернативні варіанти розміщення культур, що передбачені технологіями їх вирощування, а також можливість ведення обліку витрат за окремими сортами та роками закладання насаджень	+	+
Згідно з нормативом (планом):	нормативи (планові показники) щодо внесення матеріалів	+	+
в т.ч. внесено на всю площу, га	площу, на яку заплановано внесення добрив чи оброблення засобами захисту рослин	+	+
кількість (фізична вага)	кількість матеріалів у фізичній вазі, які заплановано внести чи використати для оброблення насаджень	+	+
у переведенні на діючу речовину	кількість матеріалів у переведенні на діючу речовину, які заплановано внести чи використати для оброблення насаджень	+	+
сума	планову вартість матеріалів, які заплановано внести чи використати для оброблення насаджень	+	+
Фактично	фактичні показники внесення матеріалів, в тому числі фактичну площу внесення чи обробітку, їх кількість, в тому числі в переводі на діючу речовину та вартість	+	+
Відхилення (+,-)	відхилення від нормативів внесення матеріалів, в тому числі щодо площі внесення чи обробітку, їх кількості, в тому числі в переводі на діючу речовину та вартості	+	+
Причини відхилень	причини відхилень	+	+
в т.ч. об'єктивні	об'єктивні причини відхилень	+	+
суб'єктивні	суб'єктивні причини відхилень	+	+

\*Джерело: розробка автора

собівартості плодово-ягідної продукції. Першим з них це необхідно, щоб витримати в умовах постійно зростаючої конкуренції на ринку, а другим – у зв'язку з постійним дефіцитом бюджетних коштів. Як наслідок, необхідним є внутрішньогосподарський контроль таких витрат. У зв'язку з цим, нами розроблено і запропоновано шестистадійну систему контролю матеріальних витрат на вирощування біологічних активів садівництва.

Запропонована система передбачає визначення: об'єктів і суб'єктів контролю; нормативів витрат із врахуванням технологічних та організаційних факторів і розробку кошторисів витрат; фактичних витрат на підставі даних, відображених в первинних документах та розробку зведених і загальної відомостей витрат; відхилень, їх суб'єктивних і об'єктивних причин шляхом зіставлення інформації про фактичні і нормативні витрати, внесення пропозицій щодо запобігання невиправданним перевитратам.

На завершальній стадії контролю запропоновано до використання як бюджетними так і госпрозрахунковими підприємствами розроблений Акт про дотримання та виконання бюджету матеріальних витрат на вирощування біологічних активів садівництва. Водночас як альтернативний спрощений варіант розроблено та запропоновано використовувати додатки до первинних документів, якими здійснюються оформлення матеріальних витрат.

При цьому вважаємо за доцільне подальше дослідження проблем контролю біологічних активів

садівництва спрямувати на розробку організації та методики контролю операцій, пов'язаних з їх оцінкою, введенням в експлуатацію, нарахуванням амортизації та списанням з метою розробки інтегрованої системи контролю. Оскільки від своєчасності та правильної організації і застосування вірно обраних методичних прийомів та контрольних заходів залежить достовірність інформації щодо біологічних активів садівництва у звітності, правильність нарахування амортизації, розрахунок вартості їх списання та досягається унеможливлення понаднормативних невинуватих витрат.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Інструкція про складання типових форм обліку та списання запасів бюджетних установ : Наказ Державного казначейства України від 18.12.2000 р. № 130 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0962-00>.
2. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах : Наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://uzakon.com/documents/date\\_by/pg\\_gscmoz/index.htm](http://uzakon.com/documents/date_by/pg_gscmoz/index.htm).
3. Сагайдак Р.А. Організація внутрішнього аудиту і оцінка його ефективності в сільськогосподарських підприємствах / Р.А. Сагайдак // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 88-92.
4. Сисюк С. Організація та проблеми внутрішнього фінансового контролю в державних вищих навчальних закладах / С. Сисюк // Наукові записки ТНПУ ім. В. Гнатюка. Сер. Економіка. – Тернопіль, 2008. – Вип. 22 – С. 105-107.

УДК 336.722.373

**Мішньов О.В.**

*головний спеціаліст ТВБВ № 10026/0143*

*філії Головного управління по м. Києву та Київській області  
АТ «Ощадбанк»*

## НАПРЯМКИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР ДЕПОЗИТНИХ ОПЕРАЦІЙ

Стаття присвячена розробці нових елементів організації обліку депозитних операцій банку та вдосконаленню аналітичного дослідження депозитних операцій фізичних осіб. У статті розглянуто питання впровадження технологічних карт та змін в частині ведення управлінського обліку депозитних операцій фізичних осіб. У процесі дослідження розглянуто етапи проведення аналізу та його результати.

**Ключові слова:** ресурсна база, організація обліку, технологічна карта, етап проведення аналізу, управлінський облік.

### **Мишнёв А.В. НАПРАВЛЕНИЯ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР ДЕПОЗИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ**

Статья посвящена разработке новых элементов организации учёта депозитных операций банка и усовершенствованию аналитического исследования депозитных операций физических лиц. В статье рассмотрены вопросы внедрения технологических карт и изменений в части ведения управленческого учёта депозитных операций физических лиц. В процессе исследования рассмотрены этапы проведения анализа и его результаты.

**Ключевые слова:** ресурсная база, организация учёта, технологическая карта, этап проведения анализа, управленческий учёт.

### **Mishnov O.V. DIRECTIONS FOR IMPROVEMENT OF ACCOUNTING-ANALYTICAL PROCEDURES DEPOSIT OPERATIONS**

The article is devoted to developing new items of account deposit bank operations and improve analytical study deposit transactions of individuals. The article deals with the issue of implementation of process maps and changes of management accounting deposit transactions of individuals. The study examined the stages of analysis and results.

**Keywords:** resource base, accounting organization, technological card, stage of the analysis, management accounting.

**Постановка проблеми.** Згідно з даними офіційного інтернет-представництва Національного банку України, загальний об'єм коштів фізичних осіб в банківській системі станом на 01.06.2014 р. скла-

дає 420,8 млрд. грн., що складає 32% пасивів банків України. В порівнянні з початком року обсяг коштів фізичних осіб в банківській системі зменшився на 12,8 млрд. грн. або на 2,97% [12]. Серед інших скла-