

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ КОРМОВИХ КУЛЬТУР: АНАЛІЗ ТА ОЦІНКА

*Н. О. Томілова, кандидат економічних наук  
Білоцерківський національний аграрний університет*

*Досліджено особливості організації обліку витрат на виробництво продукції кормових культур, розкрито їх відмінності та взаємозв'язок. Охарактеризовано позитивні й негативні сторони використання в організації обліку витрат нормативно-позамовного методу.*

***Витрати, метод обліку витрат, собівартість, ефективність, управління.***

Облік витрат займає одне з центральних місць під час визначення фінансових результатів діяльності аграрних підприємств і є найважливішим розділом внутрішньогосподарського обліку. Це одна з найбільш трудомістких і відповідальних ділянок облікової роботи, що вимагає концентрації уваги безпосередньо на організації та плануванні виробництва. У сучасних умовах господарювання оперативна інформація про витрати на виробництво тих чи інших культур відіграє надзвичайно важливу роль. Серед основних переваг обліку витрат – аналіз величини витрат на даному етапі діяльності та прогноз щодо їх рівня на майбутнє. Рівень витрат, так як і доходів, цікавить керівників підприємств усіх форм господарювання в будь-який момент, при чому не тільки в цілому, а й по кожному центру відповідальності, по кожному центру виникнення витрат, що дозволить здійснити контроль за ними для підвищення ефективності виробництва.

**Аналіз основних досліджень і публікацій.** Вивченням питання організації обліку витрат на виробництво продукції займалася велика кількість науковців, серед яких Ф. Ф. Бутинець, С. В. Голов, Т. М. Карпова, Н. М. Малюга, Л. В. Нападовська, М. Ф. Огійчук, Л. В. Чижевська та ін. Однак, проаналізувавши багато літературних джерел, слід зробити висновок, що організація обліку витрат на виробництво продукції кормових культур і калькулювання її собівартості в аграрних підприємствах потребує подальшого дослідження.

**Мета дослідження** – визначити особливості ведення обліку витрат на виробництво продукції кормових культур для ефективної його організації в аграрних підприємствах.

**Виклад основного матеріалу.** Основні завдання, які повинні бути вирішені під час організації обліку процесів виробництва сільськогосподарської продукції, зокрема кормових культур, зводяться до такого [3, с. 13]:

– раціональна організація документообігу, яка забезпечить своєчасне й правильне оформлення первинних і зведених документів щодо ви-

трат виробництва окремо за структурними підрозділами й підприємству загалом;

- повне відображення в обліку продуктивних і непродуктивних витрат на вирощування сільськогосподарських культур з метою оперативного контролю за ними;
- достовірний облік виходу продукції основного виробництва в розрізі підрозділів та в цілому в підприємстві за її видами з урахуванням сортів та їх якісних показників;
- контроль за фактичним рівнем витрат порівняно з їх нормативами й бюджетами в кожному структурному підрозділу та підприємству в цілому;
- виявлення та аналіз відхилень у натуральних, трудових і грошових одиницях виміру за статтями витрат, місцями їх виникнення, причинами та винуватцями в разі виявлення суттєвих відхилень;
- систематизація інформаційних потоків щодо виробничих витрат для прийняття поточних і стратегічних управлінських рішень.

Сучасне управління агропромисловим виробництвом вимагає від керівників підприємств розробки методики визначення витрат і контроль за рівнем собівартості продукції. Однак, перш ніж розробляти таку методику, необхідно чітко визначити, що саме являє собою облік витрат. Відповідно до п. 1.4 Методичних рекомендацій з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств [1] метою обліку витрат є документальне, своєчасне, повне й достовірне відображення фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Загальноприйнятим визначенням обліку витрат є сукупність відповідних дій, що спрямовані на відображення процесів виробництва, споживання та реалізації продукції шляхом кількісного виміру (в натуральних і вартісних показниках) з метою їх групування та аналізу для обчислення собівартості готової продукції.

Як правило, поняття «облік витрат» розглядається у взаємозв'язку із способами обчислення собівартості продукції, однак В. Ф. Палій [2, с.75] не погоджується з таким твердженням і дає чітке розмежування обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: «... взаємозалежність та взаємообумовленість обліку витрат та калькулювання ще не дає підстав розглядати їх як однорідний, єдиний об'єкт, що підлягає вивченню однаковими методами. Витрати на виробництво спочатку виступають як виробниче споживання та повинні бути вивчені адекватними методами, відповідними їх природі. Тільки отримавши з виробництва готовий продукт, створений у результаті виробничого процесу, можна вивчити величину витрат на його виробництво, тобто собівартість продукту...».

Проведені дослідження дають підстави стверджувати, що в практичній діяльності аграрні підприємства ведуть облік витрат виключно з метою визначення собівартості продукції для контролю за правильністю використання ресурсів та оцінки ефективності своєї діяльності.

У сучасних ринкових умовах для оптимального ведення обліку витрат на виробництво продукції кормових культур аграрні підприємства

обирають один з двох варіантів – або вдосконалення системи управління витрат та методики прийняття управлінських рішень, що орієнтований переважно на ринок, або вдосконалення калькулювання собівартості та системи контролю за витратами за кожним видом продукції, що орієнтований на виробництво. І в першому, і в другому варіанті першочергова роль належить первинному відображенню витрат, що проявляється через документи, у яких згруповані всі витрати на виробництво продукції таких культур. При цьому, облік витрат необхідно вести окремо за центрами їх виникнення, залежно від класифікаційних груп та відповідно до характеру виробництва. Відповідно до ст. 138.2 Податкового кодексу України, витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку.

Перелік діючих типових форм первинних документів, які відображають облік витрат на виробництво кормових культур відповідно до статей витрат, затверджені Наказом Міністерства статистики України від 29.12.95 р. № 352. Процес виробництва продукції кормових культур також обліковується на підставі спеціальних первинних документів, що є характерними для галузі кормовиробництва (таблиця).

### **Спеціальні форми первинної документації з обліку витрат і виходу продукції кормових культур**

Назва форми	Призначення форми
Акт приймання грубих і соковитих кормів	Ведеться облік за кожним видом заготовлених і прийнятих кормів
Відомість витрати кормів	Призначена для оформлення та обліку щоденної видачі кормів на тваринницькі ферми
Журнал обліку витрати кормів	Узагальнення інформації обліку затрат кормів
Щоденник надходження сільськогосподарської продукції	Є підставою для оприбуткування урожаю кормових коренеплодів

Із метою своєчасного виявлення нераціонального використання ресурсів у частині прямих витрат, оскільки саме вони формують основну частку у визначенні собівартості продукції, запроновано використовувати нормативно-позамовний метод обліку. У зв'язку з цим, окремі первинні документи були вдосконалені, а саме: Акт витрат насіння і садивного матеріалу, Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин.

З метою посилення відповідальності за прийняття управлінських рішень у «Акті витрат насіння та садивного матеріалу» запроновано замість структурних підрозділів створити центри відповідальності (внутрішньогосподарський облік організувати в частині узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції кормових культур за кожною відокремленою одиницею); доповнити елементом – «центри виникнення витрат» (з метою контролю за витрачанням ресурсів безпосередньо за центрами їх виникнення); уточнити в табличній формі – назва культури – замовлення № \_\_\_\_ та доповнити такі реквізити: поза межами встановле-

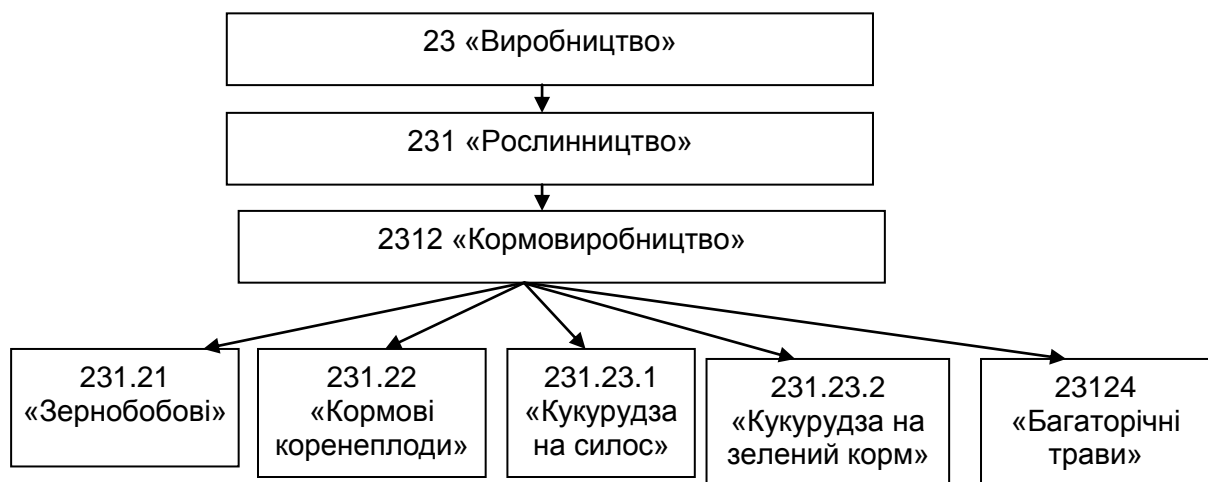
них норм у розрізі причин відхилень від норми, зміна діючої норми та виконавців (з метою встановлення достовірності витраченого насіння і садивного матеріалу в частині фактичних витрат). Аналогічний підхід використано під час удосконалення «Акту про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин».

Першочергового значення набуває Відомість витрати кормів (ВЗСГ–9) (надалі Відомість). У цій Відомості оформлюється та обліковується щоденний відпуск кормів (сіна, силосу, зеленої маси тощо) на тваринницькі ферми зі складів (токів, силосних ям тощо). До пропозицій щодо вдосконалення цього документа було внесено таке:

1) з метою узагальнення інформації про витрати кормів за кожним центром їх виникнення перейменовано структурний підрозділ на центр відповідальності (ферма № \_\_\_\_);

2) фактичне використання кормів представлене такими показниками: у межах норм та поза встановлених норм із деталізацією причин відхилень від норм, змін норм та виконавців із метою реалізації нормативно-позамовного методу обліку.

Для об'єктивного аналізу інформації, що відображена в первинних документах, використовують відповідні рахунки. Облік витрат на виробництво продукції кормових культур потрібно вести на субрахунку 231 «Рослинництво», який поділяється на такі субрахунки, як 231.1 «Зернове виробництво», 231.2 «Кормовиробництво», 231.3 «Інша продукція рослинництва» тощо. А за кожним із зазначених субрахунків (231.1, 231.2, 231.3 і т. д.) відкриваються аналітичні рахунки для обліку витрат на виробництво окремих культур або груп культур. У кормовиробництві – це такі групи культур, як зернобобові (субрахунок 231.21), кормові коренеплоди (231.22), кукурудза на силос (231.23.1), кукурудза на зелений корм (231.23.2), багаторічні трави (231.24). Таким чином, загальна схема відображення витрат на виробництво продукції кормових культур на рахунках бухгалтерського обліку матиме вигляд, який представлено на рисунку.



**Рис. Загальна схема відображення витрат на виробництво продукції кормових культур на рахунках бухгалтерського обліку\***

\*Узагальнено автором на підставі проведених досліджень

Оскільки дані про господарські операції в первинних документах із відображення на рахунках обліку є невід'ємним джерелом інформації для формування реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, то для того, щоб система нормативно-позамовного методу була завершеною, необхідно забезпечити й відповідний аналітичний облік витрат на виробництво. Це призведе до використання методики виявлення відхилень від норм в облікових реєстрах кожної статті витрат унаслідок детального аналізу складу витрат із метою своєчасного прийняття управлінських рішень щодо нераціонального використання ресурсів. Аналітичні дані формуються на підставі групування однакових за економічним змістом первинних документів у відомостях аналітичного обліку та звітах, з яких підсумки переносяться у відповідні журнали.

Для зручності облікового процесу та для достовірності аналітичного обліку витрат на виробництво продукції кормових культур використовуються виробничі звіти, які складає кожний центр відповідальності. Зазначені звіти є реєстрами аналітичного обліку. Найбільш практичне значення, як показали дослідження, має Звіт № 5.5 с.-г. про витрати та вихід продукції основного виробництва, оскільки саме ця форма забезпечує всю необхідну інформацію про величину витрат із кожної галузі (чи виробництва продукції) для розрахунку собівартості продукції та для прийняття своєчасних оперативних рішень щодо доцільності вирощування того чи іншого виду кормових культур.

Використання нормативно-позамовного методу обліку витрат вимагає визначення відхилень від норм та змін норм, оскільки організація обліку кожного відхилення дозволяє своєчасно виявити недоліки та здійснити оперативне втручання у виробничий процес. Зміни в нормах щодо витрат на виробництво продукції кормових культур доцільно вносити до початку місяця, щоб нормативна калькуляція була незмінною протягом усього місяця. Зміни в нормах оформляються спеціальними повідомленнями, які виписують відділи (служби), що контролюють такі зміни, а саме: зміни норм витрат на насіння та посадковий матеріал, засоби захисту рослин – служба головного агронома; зміни поопераційних норм часу, розцінок та норм виробітку – відділ праці та заробітної плати; зміни нормативних ставок списання витрат на підготовку та освоєння виробництва продукції кормовиробництва, на утримання та експлуатацію техніки тощо – планово-економічний відділ; зміни норм на паливно-мастильні матеріали – відділ матеріально-технічного забезпечення; зміни норм технології вирощування кормових культур – відділ головного технолога.

Зміни норм групуються за центрами відповідальності – бригадами; видами кормових культур (замовлення – кормові коренеплоди, сіяні польові культури на силос, багаторічні трави, зернобобові культури); центрами виникнення витрат – полями; причинами та ініціаторами змін. Кожне аграрне підприємство самостійно розробляє робочі класифікатори причин змін та відхилень норм. У кінці кожного місяця підсумовуються виявлені відхилення від норм з відображенням у зведеній відомості обліку відхилень у розрізі причин та виконавців. Така відомість є основою наказу,

у якому аналізуються причини виникнення таких відхилень та можливі шляхи їх усунення. Слід відмітити, що одна зведена відомість відхилень за тиждень надає більше інформації про недоліки в роботі аграрного підприємства, ніж акт ревізії. Аналітичний облік відхилень від норм здійснюється за центрами виникнення витрат, видами кормових культур, центрами відповідальності та причинами, що спричинили ці відхилення.

Одним із важливих елементів побудови обліку відхилень від норм є визначення методу виявлення відхилень. В економічній літературі розрізняють кілька таких методів: документування; наступних розрахунків з використанням даних інвентаризації; техніко-економічних розрахунків; порівняння фактичної величини витрат з нормативною. Важливого значення набуває документування, оскільки кожний випадок виявленого відхилення повинен бути документально підтвердженим для об'єктивного визначення економії чи перевитрат використаних ресурсів і встановлення винних осіб.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином, облік змін та відхилень норм у процесі виробництва продукції кормових культур дозволить встановити причини нераціонального витрачання ресурсів на кожному етапі технологічного процесу від моменту виявлення відхилень і реєстрації в первинних документах до включення їх у собівартість одиниці виду продукції, а також сприятиме визначенню проблемних аспектів в організації обліку за кожним видом витрат.

Головною метою внутрішньогосподарського обліку виробництва продукції кормових культур є контроль за раціональністю витрачання ресурсів та оцінки ефективності її виробництва. Для ефективного ведення обліку витрат на виробництво продукції кормових культур першочергова роль належить первинному їх відображенню. Використання нормативно-позамовного методу дало змогу виявити недоліки в первинних документах і на підставі цього було удосконалено окремі типові та специфічні форми цих документів для кормовиробництва.

### **Список літератури**

1. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : затв. наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
2. Палий В. Ф. Основы калькулирования / В. Ф. Палий. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
3. Організація управлінського обліку і контролю вирощування зернових культур : монографія. / [Садовська І. Б., Бабіч І. І., Тлучкевич Н. В., Жураковська І. В.]. – Луцьк : Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2009. – 295 с.

*Исследовано особенности организации учёта затрат на производство продукции кормовых культур, раскрыты их отличия и взаимосвязь. Определены основные позитивные и негативные стороны использования в организации учёта нормативно-позаказного метода.*

***Расходы, метод учёта расходов, себестоимость, эффективность, управление.***

*The particularities to organizations of the account of the expenses of the forage crops production are determined, their differences and intercommunication are exposed. Main positive and negative sides of the use in organizations of the account normative on order of methods of account inputs are defined.*

***Charges, method of account of charges, prime price, efficiency, management.***