

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

Розглянуто особливості побудови контролю витрат в аграрних підприємствах. Обґрунтовано недоцільність використання лише тільки позамовного методу обліку витрат у галузі рослинництва. Запропонована система обліку та контролю витрат за попроцесним методом із застосуванням чекової форми контролю витрат за центрами відповідальності.

Постановка проблеми. Однією з найважливіших проблем функціонування підприємств України в ринкових умовах є налагодження систематичного контролю за витратами як основного засобу досягнення належної ефективності діяльності підприємства.

Система контролю виробничих 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 на підприємствах України [2, с. 29].

Стан вивчення проблеми. Серед усіх видів економічного контролю саме внутрішньогосподарському контролю має бути приділена найбільша увага, особливо в умовах реформування економіки України та появи суб'єктів господарювання різних форм власності. Практика свідчить, що в новостворених підприємствах агропромислового комплексу система внутрішнього контролю не функціонує належним чином.

Проблемами визначення місця і ролі бухгалтерського обліку і контролю в системі управління та управлінської спрямованості бухгалтерського обліку присвячено ряд праць вітчизняних вчених: О.С. Бородкіна, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, В.А. Дерія, З.В. Задорожного, Л.В. Нападовської, В.О. Озерана, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, М.Г. Чумаченка і зарубіжних дослідників: А. Апчерча, В.Б. Івашкевича, К. Друрі, Т.П. Карпової, С.А. Ніколаєвої, В.В. Палія, В.Ф. Палія, Ж. Рішара, С.А. Стукова, Я.В. Соколова, В.І. Ткача, Дж. Тостера.

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

Як зазначає, проф. 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 дослідження. Виокремити належну систему контролю відповідно до особливостей діяльності аграрної сфери.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Слід відмітити, що до сучасного часу у практиці діяльності підприємств різних галузей народного господарства та теоретичній спадщині не існує загальноприйнятої класифікації методів планування та обліку витрат та пов'язаного з ним контролю виробничих витрат (стандарт-кост, директ-костінг, нормативний метод, чекова форма контролю

витрат). Ці методи відрізняються один від одного організаційно-правовими та методологічними засадами. Якщо перші з названих методів, як правило, використовують як засоби для подальшого прийняття рішень, то чекова форма контролю є, крім того, засобом самоконтролю з боку керівників і колективу підрозділу (центру витрат чи центру прибутку) та засобом стимулювання за результатами роботи колективу [2, с. 29].

Застосування того чи іншого методу диктується економічною доцільністю при прийнятті управлінського рішення стосовно формування доходів і витрат і пошуку шляхів покращання фінансового результату виробництва в межах правового поля, що склалося на цей час.

Викладення основного матеріалу. Теоретичні дослідження багатьох учених економістів нашої країни та за кордоном, а також практичний досвід багатьох підприємств показує, що своєчасному попередженню нераціональних витрат матеріальних засобів сприяє впровадження нормативного методу обліку. Проте на аграрних підприємствах цей метод не знайшов широкого поширення через помилкову уяву складності та працевітності впровадження нормативного методу обліку витрат. Ми вважаємо, що складність не повинна бути перешкодою відмови від оперативного управління за витратами виробництва з метою отримання максимального прибутку від даного виду діяльності у ринкових умовах. Нормативний метод універсальний, його елементи властиві тією чи іншою мірою діючим методам обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Він є також інструментом управління витратами та їх контролю.

Із діючих методів обліку витрат на виробництво продукції рослинництва в досліджуваних підприємствах Тернопільської області застосовується лише позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. В умовах тривалого виробничого циклу здійснення витрат в галузі рослинництва не збігається з часом контролю за ними. У процесі вирощування сільськогосподарських культур предметом обліку є витрати, зазначені на кожному етапі технологічного процесу (передпосівний обробіток ґрунту, рілля, сівба, післяпосівний обробіток ґрунту, догляд за посівами, збирання врожаю). Тому з метою забезпечення найбільш досконалої системи оперативного контролю та управління витратами в даній сфері, на нашу думку, доцільно застосування попроцесного методу обліку витрат, при якому виробничий цикл поділяється на декілька самостійних робочих періодів. При розподілі виробничого циклу на періоди калькуляцію слід складати не тільки в кінці року, але й за кожним робочим періодом. Об'єктами калькуляції (у розрізі культур, груп культур) в цьому випадку будуть виробничі процеси та виконані роботи, послуги згідно з технологічними картами виконання робіт та норм витрат, а не готова продукція. При калькулюванні видів робіт за періодами року можливий не тільки оперативний контроль за витратами, а й визначення до кінця збору врожаю собівартості продукції з високою точністю. На рівні виробничих підрозділів об'єктами обліку витрат є окремі етапи технологічних процесів підрозділу, а об'єктами калькулювання – види робіт та види продукції. У цілому ж по підприємству об'єктами обліку витрат є конкретні технологічні процеси, види робіт, види та групи сільськогосподарських культур, а об'єктами калькулювання – види незавершеного виробництва, робіт та продукції.

Така побудова обліку витрат, на нашу думку, забезпечить зіставність облікових та планових показників. Це, безсумнівно, призведе до значного збільшення кількості об'єктів обліку витрат, але дасть можливість оперативно контролювати відхилення фактичних витрат від технологічних норм, приймати

управлінські рішення не після здійснення виробничих процесів, а в процесі їх здійснення, аналізувати діяльність виробничих підрозділів і в цілому роботу підприємства за більш короткі проміжки звітного виробничого року. Такий метод дасть можливість контролювати хід виконання польових робіт та структуру витрат за видами робіт (процесами), проводити вирахування витрат на побічну продукцію після визначеного процесу. До визначеного моменту витрати на вирощування культур є загальними, а потім поділяються за процесами, формуючі витрати, що відносяться до конкретних видів побічної продукції. При цьому не порушується індивідуальність витрат для даного поля в конкретному сільськогосподарському сезоні.

Контроль у рослинництві по періодах сільськогосподарських робіт має деякі недоліки порівняно з помісячним. При такому контролі результати роботи на вирощуванні кожної культури можна виявити до 12 разів на рік, тоді як при контролі по періодах – лише три рази, а під час догляду за культурами по окремих із них (цукрові буряки) контроль можна здійснювати один раз на 4-5 і навіть 6 місяців, що явно недостатньо.

Тому при використанні даного методу управлінський облік витрат пропонується вести в розрізі внутрішньогосподарських підрозділів (бригад) за технологічними процесами щомісяця за статтями і елементами витрат, а зведений облік витрат – зростаючим підсумком за підрозділами. Для оперативного управління витратами доцільно вести додатково облік відхилень фактичних витрат від планових (їх нормативів).

Найвищої ефективності контролю за процесами виробництва можна досягти у випадку його органічної єдності з системами обліку та управління. Своєчасно проведений контроль дозволяє виявити основні причини відхилення від нормативних показників, передбачити можливість подальшого фінансового стану суб'єкта господарювання.

Саме цим вимогам, як стверджують вчені Л.С. Шатковська [6, с. 187] та Д.М. Фесенко [5, с. 1-6], відповідає чекова форма контролю. На їх думку, саме чекова форма контролю дозволяє своєчасно і оперативно здійснювати контроль за операційною діяльністю: "... важливо зазначити, що це єдина, проста, зрозуміла практика, розумна, діюча і прийнята на озброєння спеціалістами сільського господарства система планування, обліку і контролю витрат на виробництво".

Дана система при правильному її розробленні та поставленні сприяє освоєнню ринкових відносин безпосередньо на виробництві, дозволяє оперативно керувати витратами, запобігати нераціональному витрачання всіх видів ресурсів, складати прогнози майбутніх результатів виробничих процесів. Вона мотивує виробничих працівників і менеджерів структурних одиниць до ощадливого використання ресурсів. Одержання економічного ефекту досягатиметься шляхом активної позиції працівників структурних підрозділів при плануванні, в обліку, контролі та оцінці діяльності.

Цей метод обліку і контролю витрат набув досить широкого застосування. Його переваги полягають у тому, що на керівництво підрозділу покладається функція контролю за витратами протягом усього звітного періоду, їх можна узгоджувати з технологією та організовувати стимулювання виконавців за економію витрат. Це має велике значення для сільськогосподарських підприємств, які розташовані на великих територіях (або їх підрозділи), де систематичний контроль з боку керівників і спеціалістів центральної контори за технологією виробництва, витратами та виходом продукції важко здійснювати.

При використанні даної системи обліку та контролю витрат в центральній бухгалтерії підприємства повинна вестися сигнальна документація, що буде відображати облік відхилень витрат від нормативних величин (лімітів витрат) за видами робіт, циклами (періодами) виробництва, видами та групами сільськогосподарських культур, місцями виникнення, центрами відповідальності, причинами та винуватцями відхилень.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Запропонована система обліку та контролю витрат дозволить вилучити дублювання даних, значно розширить аналітичність обліку, підвищить його контрольні функції та оперативність інформації про відхилення витрат за всіма технологічними процесами, що дуже важливо для прийняття управлінських рішень та коректування виробничих програм. Така система дасть змогу вираховувати витрати за кожним видом виробленої продукції, визначати очікувану собівартість продукції по бригадах, відділеннях та інших підрозділах, а управлінській службі господарства, а також безпосередньо виробникам дозволить своєчасно та якісно регулювати процеси виробництва та реагувати на негативні фактори, що виникають в кожній фазі процесу виробництва продукції.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бутинець Ф.Ф.* 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. – 448 с.
2. *Моссаковський В.* Система контролю витрат виробництва за сучасних умов / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 9. – С. 225.
3. *Огійчук М.Ф.* Формування у бухгалтерському обліку доходів та витрат сільськогосподарської діяльності відповідно до вимог П(С)БО 30 "Біологічні активи" / М.Ф. Огійчук // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 35.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи", затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р № 790.
5. *Фесенко Д.М.* Внутрішньогосподарський розрахунок із застосуванням розрахункових чеків: [методичний посібник] / Д.М. Фесенко – Полтава, 2008. – 20 с.
6. *Шатковська Л.С.* Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах: [навчальний посібник] / Л.С. Шатковська – Київ: Урожай, 2004. –187 с.