

УДК 657:347

О. П. Левченко,

к. е. н., доцент кафедри обліку і аудиту,

Таврійський державний агротехнологічний університет

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА МЕТОДИЧНИХ ПІДХОДІВ ЩОДО ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті вивчені методичні підходи щодо формування витрат у сільськогосподарських підприємствах та узагальнення їх особливостей в аспекті розробки ефективної системи управління ними. Нині особливо зростає потреба товаровиробників у інформації про витрати на виготовлення виробів та їхню реалізацію, не викривлених у результаті розподілу непрямих витрат.

In the articles the studied methodical approaches in relation to forming of charges in agricultural enterprises and generalization of their features in the aspect of development of effective control the system by them. Presently the requirement of commodity producers especially grows in information about charges on the production of goods and their realization, indirect charges not distorted as a result of distributing.

Ключові слова: агроформування, витрати, собівартість продукції, виробництво, управлінський облік, калькуляція, нормативний метод, оптимізація.

Key words: agricultural enterprises, charges, unit cost, production, administrative account, calculation, normative method, optimization.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Керівники агроформувань, набуваючи дедалі більшої самостійності у формування стратегії й тактики розвитку підприємства, не завжди усвідомлюють, що передбачає принципове переосмислення здійснення таких функцій управління, як планування, облік, контроль та аналіз витрат. Останнім часом для успішного розв'язання проблем, що виникають перед менеджерами вищого й середнього рівнів управління, недостатньо лише інформації бухгалтерського (фінансового) обліку. Предметом ефективної управлінської діяльності є інформація, яку одержують у результаті ведення управлінського обліку.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ПУБЛІКАЦІЙ ТА ДОСЛІДЖЕНЬ

Дослідження з цієї проблеми набули значного поширення в країнах з розвинутою ринковою економікою в 70-ті роки минулого століття. Економісти-науковці Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл, К. Друрі, Ч. Хорнгрэн, Д. Фостер, Р. Ентоні обґрунтували необхідність відокремлення управлінського обліку, його призначення, конкретизували основні функції й методичні принципи органі-

зації, звернули увагу на те, що управлінський облік включає планування, складання бюджету, відображення фактичних даних в аналітичному і синтетичному обліку й у звітності, контроль, аналіз, а також підготовку інформації для прогнозування і прийняття правильних ситуаційних управлінських рішень [2].

Дана проблема й нині знаходиться в полі зору дослідників, проте існує багато дискусійних питань, що потребують поглибленого вивчення.

Метою статті є вивчення методичних підходів щодо формування витрат у сільськогосподарських підприємствах та узагальнення їх особливостей саме в аспекті розробки ефективної системи управління ними.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Загальновідомим є те, що витрати утворюються в процесі формування та використання ресурсів для досягнення певної мети. Вони мають різне спрямування, але загальноприйнятим і принциповим є поділ їх на інвестиційні та поточні витрати, що пов'язані з безпосереднім виконанням підприємством своєї основної функції — виготовлення продукції (надання послуг). Зрозуміло, що

будь-які витрати орієнтовані на певний результат — тільки це виправдує їхню доцільність. Стосовно виробничого підприємства цей загальний принцип діяльності, що його покладено в основу визначення собівартості продукції, виражається формулою "Витрати — Випуск". Це повною мірою є притаманним і сільськогосподарському виробництву.

Собівартість продукції — це грошова форма витрат на підготовку виробництва, виготовлення й збут продукції. Таким чином, відображаючи рівень витрат на виробництво, собівартість комплексно характеризує ступінь використання всіх ресурсів підприємства, а отже, і рівень техніки, технології та організації виробництва.

Для обчислення собівартості продукції важливе значення має визначення складу витрат, що до неї включаються. Як відомо, витрати підприємства відшкодовуються за рахунок двох власних джерел: собівартості й прибутку. Тому питання про склад витрат, які включають у собівартість, є питанням їхнього розподілу між зазначеними джерелами відшкодування. Загальний принцип цього розподілу полягає в тому, що через собівартість мають відшкодуватися ті витрати підприємства, що забезпечують просте відтворення всіх факторів виробництва: предметів, засобів праці, робочої сили й природних ресурсів.

Склад витрат, що включають у собівартість продукції (послуг), може дещо змінюватись з різних міркувань. Але загальною тенденцією таких змін має бути якомога повніше відображення в собівартості дійсних витрат на виробництво продукції за умов повного калькулювання витрат. Таке уточнення необхідне з огляду на те, що на практиці частіше трапляється калькулювання одиниці продукції за неповними витратами.

Незалежно від конкретних особливостей виробництва продукції калькулювання передбачає розв'язування таких методичних завдань: визначення об'єкта калькулювання і вибір калькуляційних одиниць, визначення калькуляційних статей витрат і методики їхнього обчислення [2].

У світовій практиці господарювання застосовують різні методи калькулювання, що зумовлено неоднаковим призначенням калькуляції, типом виробництва та традиціями внутрішньофірмового управління. Найчастіше здійснюють калькулювання за повними і неповними витратами.

Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий за такої організації й методології обліку, за якої причини змін собівартості, допущення перевитрат та економія засобів розкривається не лише шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно у самому процесі виконання плану на підставі первинної документації й поточних облікових записів. Таким вимогам відповідає нормативний метод, який застосовується в різних галузях сільського господарства [1].

Важливими завданнями нормативного обліку є своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства, оперативний аналіз витрат на виробництво, який дає змогу розкривати нараховані при плануванні й у практичній роботі резерви, визначати результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства, що беруть участь у виробничому процесі (цехів, дільниць).

Нормативний метод обліку витрат виробництва унеможливорює своєчасне виявлення і встановлення причин відхилення фактичних витрат від діючих норм основних витрат, кошторисів витрат на обслуговування виробництва та управління. При такому методі має здійснюватись систематичний облік змін і діючих норм. Цей облік ведеться на підставі повідомлень про зміни норм і використовується для уточнення нормативних калькуляцій.

Характерним для системи нормативного обліку є своєчасне оновлення нормативів у результаті здійснених заходів з технічного розвитку й удосконалення організації виробництва. Саме тому організація нормативного обліку передусім пов'язана з необхідністю розробки прогресивних обґрунтованих норм витрат матеріалів, праці й заробітної плати на одиницю продукції та її складових частин.

Проте нормативний метод має як переваги, так і недоліки. Переваги полягають у тому, що: з'являється можливість поточного оперативного обліку витрат з виявленням відхилень від норм; відокремлено облік змін норм, тобто здійснюється контроль у режимі економії; проводиться укрупнення об'єктів, оскільки нормативні калькуляції складаються за всіма видами виробів, а відхилення враховуються за групами однорідної продукції, в результаті чого зменшується число об'єктів калькулювання; нормативними калькуляціями охоплюється значна частина витрат; створюється можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва.

Недоліком є те, що значна частина відхилень від норм, пов'язаних з використанням сировини і матеріалів на виробництво, виявляється за допомогою інвентаризації в цілому по структурних підрозділах і за весь звітний період, що призводить до великої кількості неврахованих витрат. Відхилення витрат на управління й обслуговування виявляють без урахування змін обсягів виробництва, а в більшості випадків зовсім не виявляють і їхню фактичну величину розподіляють переважно пропорційно до основної заробітної плати робітників, що значно знижує інформаційну функцію обліку.

Крім нормативного методу, в сільськогосподарських підприємствах також можуть бути використані й інші методи калькулювання собівартості продукції [2].

"Стандарт-кост" є самостійним методом калькулювання собівартості одиниці продукції, в основі якого лежить облік стандартних витрат. "Стандарт-кост" — заздалегідь визначені або передбачені кошторисами витрати на виробництво

одного виробу або кількох виробів одного виду протягом звітного і попереднього періодів, з якими порівнюють фактичну собівартість.

Зміст системи "стандарт-кост" полягає в тому, що обліковують лише те, що має відбутися, а не те, що відбулося; враховують не реальне, а належне, і обґрунтовано відображають відхилення, які виникли. В основі лежить чітке впровадження норм витрат матеріалів, енергії, робочого часу, праці, заробітної плати й інших витрат, пов'язаних із виробництвом будь-якої продукції або напівфабрикатів.

"Стандарт-кост" — система оперативного управління і контролю за ходом виробничого процесу і витратами на виробництво, а також система аналізу причин, через які утворилася різниця між стандартною та фактичною собівартістю продукції й прибутком від її реалізації.

Переваги системи "стандарт-кост" полягають у наступному: використовується для прийняття рішень; на підставі встановлених стандартів можна заздалегідь визначити суму очікуваних витрат на виробництво і реалізацію виробів, обчислити собівартість одиниці виробу для визначення цін, а також скласти звіт про прибутки та збитки. За такої системи керівництво підприємства одержує інформацію про величину відхилень від нормативів і причини їх виникнення; менш складна техніка обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, оскільки картки стандартної собівартості друкують із зазначенням нормативної величини виробничих витрат. Картка нормативної собівартості виробу показує всі повні витрати на його виготовлення, що виключає повторне обчислення виробничих витрат по операціях або замовленнях; систему "стандарт-кост" можна використовувати для оцінки виконання встановленого замовлення; за правильної організації "стандарт-косту" потрібен менший бухгалтерський штат, ніж при обліку минулих витрат, тому що в межах цієї системи облік ведуть за принципом виключення, тобто враховують лише відхилення від стандартів.

Система "стандарт-кост" має і недоліки. Зокрема, важко скласти стандарти згідно з технологічною картою виробництва. Зміна цін, викликана конкурентною боротьбою за ринки збуту товару, інфляцією, ускладнює обчислення незавершеного виробництва і вартості залишків готових виробів на складі. Крім того, не на всі виробничі витрати можна встановлювати стандарти, це призводить іноді до послаблення контролю за ними на місцях. При виконанні підприємством великої кількості різних за характером і типом замовлень за порівняно короткий час обчислювати стандарт на кожне замовлення не доречно. Виходячи з цього, в сільськогосподарському виробництві за умов його широкої диверсифікації становлення стандартів є вкрай непростим завданням. У таких випадках замість науково встановлених стандартів на кожен виріб застосовують середню вартість, яка є базою для визначення цін на виріб [2].

Нині зростає потреба товаровиробників у інформації про витрати на виготовлення виробів та їхню реалізацію, не викривлених у результаті розподілу непрямих витрат. Таку інформацію у вигляді даних про калькулювання собівартості продукції на основі змінних витрат надає система управлінського обліку "директ-костинг".

"Директ-костинг" (калькулювання змінних витрат) — система обчислення собівартості тільки на основі прямих (змінних) виробничих витрат. Цей метод базується на тому, що всі витрати поділяють на прямі та непрямі. Прямі витрати безпосередньо відносять до того чи іншого виду виробу, непрямі — накладними по відношенню до виробу. Виробнича собівартість виготовленої та реалізованої продукції формується лише зі змінних виробничих витрат, що перебувають у прямій залежності від технологічного процесу та організації виробництва. За способом віднесення на собівартість продукції вони в основному є прямими, тому легко піддаються нормуванню на одиницю продукції, що випускається [3].

За змінними витратами оцінюють залишки готової продукції на складах на початок та кінець звітного періоду, а також незавершене виробництво. Постійні витрати не пов'язані безпосередньо з виробничим процесом і тому їх не включають у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг). Ці витрати записують на окремому рахунку і по закінченні звітного періоду повністю (без розподілу за видами продукції) списують на зменшення прибутку від реалізації продукції, що одержана в даному звітному періоді.

Система директ-костингу дає можливість здійснювати оперативний контроль за постійними витратами ефективніше, ніж при системі повного розподілу витрат, оскільки в процесі контролю за собівартістю продукції використовують стандартні витрати або гнучкі бюджети.

Система директ-костингу має ряд переваг перед системою повного розподілу витрат, основні з яких наступні:

- маржинальний дохід, одержаний з її допомогою, характеризує суму покриття по конкретних видах продукції, що дає можливість відібрати вироби з найвищою рентабельністю та впроваджувати їх у виробництво;

- сприяє спрощенню нормування, обліку і контролю за рахунок скорочення статей витрат;

- підкреслюється вплив постійних витрат на прибуток, оскільки загальну суму цих витрат за даний період відображають у звіті про прибутки та збитки;

- дані про собівартість, обсяг, прибутки, необхідні для цілей планування прибутку, завжди можна одержати з регулярної звітності;

- прибуток за певний період не змінюється під впливом постійних накладних витрат при зміні залишків запасів;

- звіт про витрати виробництва і доходи, скла-

Таблиця 1. Основні відмінності формування витрат сільськогосподарського виробництва при різних методичних підходах

Метод обліку витрат	Переваги	Недоліки
Нормативний	Завчасне складання нормативної калькуляції, оперативний контроль відхилень витрат від нормативів, можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва	Відхилення витрат на управління і обслуговування виявляють без урахування змін обсягів виробництва, значна частина відхилень від норм виявляється за допомогою інвентаризації в цілому по структурних підрозділах і за весь звітний період
Стандарт-кост	Прогнозування витрат, цін, фінансових результатів, менш складна техніка обліку, зменшення витрат на нього	Важко скласти стандарти згідно з технологічною картою виробництва, не на всі виробничі витрати можна встановлювати стандарти, в деяких випадках використовується середня вартість
Директ-кост	Маржинальний дохід, одержаний з його допомогою, характеризує суму покриття по конкретних видах продукції, сприяє спрощенню нормування, обліку та контролю за рахунок скорочення статей витрат	Значна частина напівзмінних витрат може розподілятися по-різному залежно від методу, який використовується

дені за системою директ-костингу, більшою мірою відповідають інтересам керівництва фірмою, ніж ті, які складені за системою розподілу витрат між виробами;

— директ-костинг об'єднує такі ефективні засоби контролю, як "стандарт-кост" і гнучкі бюджети;

— на основі даних обліку сум покриття можна приймати оперативні рішення з управління підприємством: для досягнення ефективної політики цін, для визначення меж, до яких можливо знижувати ціни залежно від ринкових чинників; з метою оптимізації асортименту випуску продукції; для встановлення доцільності прийняття додаткового замовлення за цінами, нижчими за звичайні; для визначення оптимального розміру партії або серії деталей; з метою оптимізації завантаження виробничих потужностей;

— орієнтує облік на кінцевий результат, що досягається розрахунком сум покриття (маржинального прибутку) за кожним напрямом діяльності й у цілому по підприємству;

— дає змогу визначити суми покриття в розрізі груп виробів, центрів відповідальності, покупців, зон реалізації.

Проте система директ-костингу не позбавлена певних недоліків. Основні труднощі полягають у відокремленні постійних витрат. Значну частину напівзмінних витрат можна розподіляти по-різному залежно від методу, який використовується, а це, насамперед, позначатиметься на результатах. Також для потреб довгострокового планування й інших потреб управління необхідно паралельно розподіляти постійні накладні витрати в позасистемному порядку. При переході від системи повного розподілу витрат до системи директ-костингу виникають серйозні проблеми у визначенні суми податку на прибуток. Аналогічні труднощі виникають і в питаннях оцінки запасів при складанні звітів для власників акцій.

Порівняємо основні відмінності формування витрат сільськогосподарського виробництва при різних методичних підходах і представимо результати узагальнення (табл. 1).

Так, при застосуванні системи нормативного обліку можливе своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів підприємства та оперативний аналіз витрат на виробництво, що дає змогу розкривати не враховані при плануванні й у практичній роботі резерви, визначити результати госпрозрахункової діяльності підрозділів підприємства,

що беруть участь у виробничому процесі (цехів, дільниць).

ВИСНОВОК

Отже, вивчення існуючих методичних підходів не дає підстав однозначно віддати перевагу тому чи іншому методу, вони мають певні переваги та недоліки. На нашу думку, найприйнятнішим для сільськогосподарських підприємств є директ-костинг, що сприяє спрощенню нормування, обліку та контролю за рахунок скорочення статей витрат; дані про собівартість, обсяг, прибутки, необхідні для цілей планування прибутку, завжди можна одержати з регулярної звітності управлінського обліку; звіти про витрати виробництва і доходи, складені за системою директ-костингу, більшою мірою відповідають інтересам керівництва фірми, ніж ті, що складені за системою розподілу витрат між виробами. Директ-костинг об'єднує такі ефективні засоби контролю, як "стандарт-кост" і гнучкі бюджети. Крім цього, він дає змогу визначити суми покриття в розрізі груп виробів, центрів відповідальності, покупців, зон реалізації, що є дуже важливим для інформаційного забезпечення ефективних управлінських рішень.

Література:

1. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента. — М.: Дело, 1992.
2. Нидлз Б., Андерсен Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. — 4-е изд. — М.: Финансы и статистика, 1997.
3. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 2001. *Стаття надійшла до редакції 20.10.2009 р.*