

УДК 657.47

Тлущкевич Н.В., к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет

НОРМУВАННЯ ВИТРАТ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ: ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

© Тлущкевич Н.В.

Розглянуто питання методики обліку і калькулювання за нормативними витратами в сільському господарстві.

Ключові слова: аналіз, метод обліку витрат, собівартість, нормативні витрати.

The questions and calculation method of accounting for standard costs in agriculture.

Key words: analysis, cost accounting method, costs, regulatory costs.

Рассмотрены вопросы методики учета и калькулирования по нормативным расходам в сельском хозяйстве.

Ключевые слова: анализ, метод учета затрат, себестоимость, нормативные расходы.

Нормативний метод обліку витрат є одним із найкращих, оскільки найбільш повно відповідає вимогам управлінського обліку з погляду оперативності та контролю за витратами, але він може виправдати себе лише при відповідній нормативній і методологічній базі по організації внутрішньогосподарського обліку на практиці. Його перевагами є достовірність визначення собівартості, організація оперативного та поточного аналізу, контролю і планування витрат. Однак, запровадження його в практику вітчизняних підприємств вимагає наявності на підприємстві кваліфікованих кадрів та супроводжується труднощами, які пов'язані з розрахунком норм витрат відповідно до конкретних умов виробництва на підприємстві та переглядом і зміною їх у разі появи нових видів ресурсів, зміни технології виробництва тощо.

Ідею впровадження нормативного обліку у практику вітчизняних підприємств підтримують такі вчені, як А.Ф. Аксененко, І.А. Басманов, А.П. Рудановський, П.С. Безруких, О.С. Бородкін, С. Ф. Голов, А.М. Кузьмінский, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, М.Г. Чумаченко та інші.

Метою написання статті є обґрунтування питань практичного

застосування системи нормативних витрат в сільському господарстві.

На думку В.Є. Ластовецького, нормативний облік, крім інших причин, не знайшов визнання і практичного застосування в нашій країні через відсутність науково обґрунтованого складу витрат, а відповідно – і їх класифікації [6, с. 79].

Так, І.А. Басманов вважає, що з появою нормативного методу обліку здійснився своєрідний переворот в обліку виробничих витрат, який перетворив цей облік із засобу “фіксації подій” в засіб “оперативного управління економікою виробництва” [2].

Я.В. Соколов підкреслює, що “...нормативний облік потрібен тільки в тому випадку, коли господарський механізм, а не інформаційна система, буде містити вузли, здатні усунути відхилення, що виникають. Але якщо ці відхилення зняти неможливо, сама ідея нормативного обліку втрачає зміст, а він перетворюється у дорогу іграшку, яка всім заважає” [10, с. 504].

Е.К. Гільде пропонує можливість управління по відхиленнях як основну перевагу нормативного методу, який дозволяє активно впливати на виробничо-господарську діяльність підприємства [3, с. 4].

Лише нормативний метод обліку дозволяє організувати оперативний контроль за витратами виробництва. Він посилює роль бухгалтерського обліку в боротьбі за подальше підвищення ефективності роботи підприємств [5, с. 15].

Однак методи обліку витрат і калькулювання, що склалися в зарубіжних країнах в кінці XIX століття, особливо гостро вступили в протиріччя з вимогами ринкової економіки. Тому в США і Західній Європі у відповідь на вимоги часу і, зокрема, системи управління вже на початку XX століття був поширений один із сучасних методів управлінського обліку “стандарт-кост” (метод калькуляції собівартості по нормативам витрат, метод повних витрат). Саме “стандарт-кост” вперше у світовій практиці управління дозволив поєднати функції обліку, планування і контролю витрат в єдине ціле. Його батьком був Ф. Тейлор, який обґрунтував метод, а засновником - інженер-шляховик Гарінгтон Емерсон, котрий розкрив можливості принципово нового підходу до обліку, згідно з якими він повинен бути спрямований на майбутнє: “Облік має свою ціль перемоги над часом. Він, повертаючи нас до минулого, дозволяє зазирати в майбутнє” – мрія Г. Емерсона [7, 162-163].

Г.Емерсон стверджував, “...що чим більше відхилень, тим необхідніший метод, а Ч. Гаррісон трансформував ідею методу у два правила: всі витрати повинні бути співставлені зі стандартними; відхилення фактичних витрат від нормативних повинно аналізуватися за причинами їх виникнення” [10, с. 412].

Ідеї Ч. Гаррісона розвивали такі американські автори, як Ч. Кларк, Г. Свіней і Д. Хігінс. Вказаний метод часто ще називають системою Тейлора (Ганта, Чьорча) [4, с. 14].

Метод обліку витрат “стандарт-кост” і став аналогом вітчизняного нормативного методу обліку, зародження і розробка якого розпочалася ще в 30-х роках ХХ століття в СРСР. Так, проф. Ю.Я. Литвин вважає, що принципової різниці між термінами “стандарт-костинг” і “нормативний облік” немає. Більше того, нормативний облік історично є продовженням і розвитком ідей, закладених у системі “стандарт-костинг” [8, с. 11-13, 51, с. 177].

Нормативний метод обліку витрат передбачає розробку норм, стандартів, складання нормативної калькуляції і облік фактичних витрат з виділенням відхилень від нормативів.

Порівняльний аналіз методів стандарт-кост і нормативного свідчить про те, що суттєвою різницею між ними є те, що в першому витрати, які перевищують встановлені норми, відносять до результатів діяльності підприємства і не включаються до виробничих витрат, тоді як при другому виявлені відхилення документуються і відносяться до собівартості продукції.

Метод обліку “стандарт-кост” не регламентується законодавчими актами, не має єдиної методики ведення облікової документації та встановлення стандартів, що пов’язано з відсутністю регламентації з боку держави. Крім того, за такого методу не ведеться облік зміни норм, їх причин і винуватців, а тому на практиці використовують різноманітні норми в межах підприємства, за рахунок чого виникає неоднозначність у відображенні нормативних витрат.

В сільському господарстві для обліку витрат і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції, яка має свої особливості, застосовуються позамовний, попередільний і нормативний методи.

Результати дослідження практики сільськогосподарських підприємств засвідчили, що переважна більшість

сільськогосподарських підприємств Волинської області (47,6%) застосовують простий метод, 9,5 % - нормативний і 3,1 % - попередільний. При цьому 55,5 % підприємств застосовують метод обліку повних витрат та визначають повну собівартість лише для внутрішніх потреб.

Для даної галузі, де порівняно стабільний процес виробництва, найбільш доцільним є нормативний метод обліку і планування витрат.

Ще в 1968 р. прихильниками розрахунку в сільському господарстві нормативної собівартості були такі науковці, як Ю.Я. Литвин, В.К. Радостовець та ін. Так, на думку В.К. Радостовця, “при тривалому калькуляційному періоді особливо важливо знати вже в ході виробництва відхилення від норм, їх причини та винуватців. Застосування нормативного методу дозволяє економічній службі підприємства одержувати точні відомості про зміни на виробництві і разом з керівником та відповідальними спеціалістами вживати необхідних заходів щодо їх усунення” [9, с. 17].

Проте не всі сільськогосподарські підприємства Волинської області використовують нормативний метод, застосовуються лише окремі його складові і то не на всі види продукції. Це залежить, в першу чергу, від впливу природно-кліматичних умов на процеси виробництва, які призводять до зміни в технології виробництва та встановленні, зміні і дотриманні норм матеріальних та трудових витрат, що потребує кваліфікованих спеціалістів та належних комп'ютерних технологій.

При калькулюванні сільськогосподарської продукції доцільно було б використовувати саме нормативний метод обліку витрат, в основі якого лежить нормативна собівартість, що найбільш точно враховує зміни, які відбуваються у процесі виробництва, і дає можливість проводити оперативний аналіз та приймати стратегічні управлінські рішення. Як відзначає А. Апчорч, “калькулювання за фактичними витратами носить “посмертний” характер, і чим довший період, за який вони складаються, тим нижча їх пізнавальна цінність” [1, с. 937].

Складати нормативну собівартість слід щомісяця (кварталу, року) на підставі розроблених і затверджених норм сировини і матеріалів, витрат праці та нормативів механізованих робіт. В Україні розробляються середньогалузеві нормативи витрат на

виробництво основних видів сільськогосподарської продукції. На самих же підприємствах для продукції рослинництва такі норми слід розробляти в технологічних картах по вирощуванню кожного виду продукції, а для встановлення складу кормів у тваринництві необхідно використовувати певні раціони з відгодівлі тварин (на сільськогосподарських підприємствах Волинської області такі документи складаються дуже рідко: одиниці підприємств). Так, лише у 31 % досліджуваних підприємств Горохівського, Луцького, Маневицького, Ківерцівського та Ратнівського районів розробляються норми витрат матеріалів на продукцію рослинництва та у 19 % - на продукцію тваринництва, що свідчить про низький рівень розробки внутрішніх нормативів на виробництво продукції та відсутність застосування нормативного методу обліку витрат і розрахунку нормативної собівартості. Ефективному застосуванню цього процесу сприяє комп'ютеризація обліку, зокрема використання електронного середовища Excel.

Нормативні витрати варто визначати як на одиницю продукції (р., п.), так і на весь обсяг виробництва. На підставі нормативної калькуляції виписуються документи на видачу сировини і матеріалів, за допомогою яких можна уникнути перевитрачання матеріалів і тим самим зниження витрат.

Нормативні витрати в сільському господарстві - це витрати за конкретних природно-кліматичних і організаційно-технологічних умов виробництва та нормативної продуктивності землі і тварин, різних видів ресурсів, діючих норм виробітку і витрат праці.

Понаднормативні витрати необхідно відображати у призначених на те документах, що дозволить в оперативному порядку приймати рішення щодо встановлення їх причини та винуватців і вжити заходів для ліквідації і уникнення їх в майбутньому.

Нормативна собівартість складається з нормативних витрат, які встановлюються на основі норм витрат на одиницю продукції (р., п.), розроблених самим підприємством або науковими інститутами і служать для аналізу відхилень нормативних витрат від фактичних.

Для сільськогосподарської продукції самим підприємствам необхідно на основі розрахунків відповідних інститутів і даних минулих років, на кожен вид продукції складати документ по вирощуванню (відгодівлі) продукції, в яких наводяться необхідні для

виращування норми сировини, матеріалів, робіт, послуг та інші статті витрат: технологічні карти та раціони відгодівлі тварин.

Крім того, сільськогосподарські товаровиробники на основі розрахунку нормативної собівартості кожного виду продукції можуть проаналізувати та порівняти її з ціною, що існує на ринку. Так, як уже зазначалось вище, основою для визначення нормативних витрат на виробництво конкретного виду сільськогосподарської продукції є технологічні карти, на підставі яких за статтями витрат, згідно з передбаченими технологією роботами відповідно до ґрунтово-кліматичних умов, застосовуваних на підприємстві норм виробітку, витрат праці, матеріальних і інших ресурсів та їх вартості, розраховують загальну суму витрат виробництва у натуральному та грошовому виразі з розрахунку на 1 га площі посіву культур, голову тварин та одиницю відповідної продукції.

Разом з тим виробничий процес в сільському господарстві характеризується різною тривалістю операційних циклів протягом року та відмінною від інших галузей економіки технологією виробництва продукції рослинництва і тваринництва.

Так, в рослинництві характерні такі етапи виробничого процесу, як обробіток ґрунту, посів, догляд за посівами і збір урожаю. У тваринництві залежно від видів тварин технологія виращування біологічних активів і сільськогосподарської продукції не збігається в часі. Наприклад, для виращування великої рогатої худоби можна виділити такі періоди виробництва – народження, відлучка, випоювання, сортування залежно від цілей подальшого утримання. Це потребує чіткого розмежування витрат за кожною відповідною стадією виробництва, які обумовлені біологічними законами росту рослин і тварин, і відповідно, дотримання чітких розмірів витрат (на основі норм) з метою виращування якісної сільськогосподарської продукції (наприклад, внесення мінеральних добрив понад визначену норму або навпаки може призвести як до отримання невідповідного сорту зерна, так і отримання втрат від загибелі чи пошкодження посіву).

Дослідження практичного досвіду розробки технологічних карт у низці сільськогосподарських підприємств Волинської області різних форм власності, а зокрема в показало, що такі карти складають 17 сільськогосподарських підприємств Волинської області з 63 опитуваних, а раціони відгодівлі – 10 підприємств,

З метою контролю за витратами структурних підрозділів сільськогосподарських підприємств, необхідно скласти зведений Звіт про фактичну собівартість продукції (біологічних активів, р., п.), що дозволить аналізувати фактичну і нормативну собівартість за нормами і нормативами витрат та оцінити роботу керівників структурних підрозділів, виконавців та встановити причини виявлених відхилень.

Існує дві причини впровадження системи нормативного калькулювання в практику сільського господарства:

- покращення планування і контролю - система нормативного калькулювання порівнює фактичні величини з нормативними для визначення відхилень від нормативу. Застосування системи нормативного калькулювання з метою операційного контролю в передовому виробничому середовищі може викликати неузгоджену поведінку. Незважаючи на це, нормативи є все ще корисними при плануванні в передовому виробничому середовищі (при розробці конкурентної цінової політики);

- полегшення процесу калькулювання собівартості продукції - нормативне калькулювання використовує нормативні витрати для прямих матеріалів, прямої праці, накладних витрат. Система нормативного калькулювання забезпечує легкодоступну інформацію про собівартість одиниці продукції, яка може використовуватись для рішень щодо ціноутворення.

Причиною впровадження системи калькуляції собівартості за нормативними витратами є формування на її основі інформації, корисної для досягнення багатьох цілей (складання кошторисів; оцінки виробничих запасів; прогнозування витрат; прийняття оперативних і стратегічних рішень; контролю за ефективним використанням ресурсів; оцінки ефективності діяльності підприємств у цілому тощо.

Список використаних джерел:

1. Апчорч. А. Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А.Смирновой. - М.: Финансы и статистика, 2005. - 952 с.
2. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. / Под. ред. В. А. Новака. - М.: Финансы, 1970. - 167 с.
3. Гильде З.К. Нормативный учет в промышленности. - М.: Финансы, 1976. - 152 с.

4. Голов С.Ф. Управлінський облік: Підручник. - К.: Лібра, 2003. - 704 с.
5. Индукаев В.Л. Организация оперативного учета и контроля издержек производства. - М.: Финансы и статистика, 1986. - 341 с.
6. Ластовецький В. Класифікація витрат виробництва // Економіка України. - 1999. - № 3. - С. 78-81.
7. Нападівська Л.В. Управлінський облік: Монографія. - Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. - 356 с.
8. Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання // Матеріали міжвузівської науково-практичної конференції 15-16 травня 1997 року. - Львів: ЛКА, 1997. - 302 с.
9. Радостовец В.К. Калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях: Учебное пособие. 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 160с.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.