

Удосконалення управлінського обліку витрат сільськогосподарських підприємств

Безверхня Ю.В., к.е.н., доцент

Таврійський державний агротехнологічний університет

Визначення шляхів зниження витрат виробництва в сучасних умовах являє собою фактор підвищення прибутковості й ефективності роботи підприємств, забезпечення їх стабільності в ринковому середовищі, розширення можливостей внутрішньовиробничої реструктуризації відповідно до змін кон'юнктури ринків збуту продукції. Величина витрат у багатьох випадках визначається як головний критерій у виборі варіантів розвитку підприємств. Актуальність теми полягає у тому, що витрати виробництва є важливою не тільки економічною, але й обліково-аналітичною категорією, яка суттєво впливає на обсяги та динаміку прибутку. Тому здійснення дієвого контролю витрат виробництва з метою постійного зниження їх величини стає однією із важливих задач системи управління виробництвом на підприємстві.

При управлінні підприємством найбільш важливе значення має система управління витратами. Під витратами розуміють зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)¹.

Для управління витратами підприємства та оцінки його діяльності необхідна достовірна, неупереджена, повна оперативна інформація. Таку інформацію можливо отримати в процесі обліку витрат. Облік витрат - це відображення витрат, які мають місце на підприємстві протягом відповідного періоду і формують собівартість готової продукції, та були здійснені для постачання, виробництва та реалізації цієї продукції.

Облік витрат можна вести в будь-якій деталізації. Для цього в первинних

¹ П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

документах необхідно організувати достатню кількість ознак групування інформації. Основні переваги обліку витрат в тому, що він точно відображає, де були здійснені витрати і створює передумови для їх скорочення².

Облік витрат на підприємстві відображає оцінку майбутнього стану витрат і фінансових результатів, дозволяє керівництву вносити коригування. Керівник підприємства повинен знати, скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Відповіді на ці питання може дати економічно обґрунтована класифікація витрат.

Важливою умовою успішної діяльності будь-якого підприємства є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво, внаслідок чого зросте конкурентоздатність продукції та стане реальним досягнення довгострокового економічного зростання підприємства.

Облік витрат включає в себе дві складові: методи обліку витрат і методи калькулювання.

Метод обліку витрат являє собою сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання.

Під методом калькулювання розуміють сукупність прийомів розподілу витрат підприємства за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкту калькулювання. Методи калькулювання можна розглядати як спеціальні методи обліку витрат, що застосовують для розрахунку собівартості визначених видів, груп продукції³.

Суть методу обліку фактичних витрат полягає у послідовному

² Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська / За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця; 2-ге вид., перероб. і доп. - Житомир: ПП «Рута», 2002. - С. 137-138.

³ Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від 18.05.2001 року № 132.

накопиченні даних про фактичні виробничі витрати без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами. Цей метод, як правило, є традиційним та найбільш поширеним на вітчизняних підприємствах. Застосування цього методу дозволяє визначити фактичну («історичну») собівартість. Однак цей метод має ряд недоліків. Він виключає можливість оперативного контролю за використанням ресурсів, виявлення та усунення причин перевитрат та недоліків в організації виробництва, порушень технологічних процесів, пошуку та мобілізації внутрішніх виробничих резервів. Саме це визначає обмеженість використання даного варіанту обліку для прийняття управлінських рішень, здійснення оперативного управлінського контролю.

В умовах ринкових відносин та конкуренції найбільш прогресивним вважається метод обліку нормативних витрат⁴.

Нормативний метод обліку витрат дає можливість своєчасно вплинути на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції. При застосуванні цього методу причини змін собівартості, допущення перевитрат і отримання економії засобів розкривається не тільки шляхом наступного вивчення звітних калькуляцій, але й щоденно в самому процесі виконання плану на підставі первинної документації і поточних облікових записів.

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. Їх варто визначати як на одиницю продукції, так і на весь обсяг виробництва. На підставі нормативної калькуляції виписуються документи на видачу матеріалів, за допомогою яких можна уникнути їх перевитрачання і тим самим зниження витрат.

Важливим моментом використання нормативного методу є

⁴ Нападівська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин /Л. Нападівська / Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №.8 – С. 26-27.

систематичний облік в процесі виробництва відхилень від встановлених норм витрат. Нормативний метод обліку забезпечує оперативність і можливість попереднього контролю виробничих витрат і фактично задовольняє всі вимоги управлінського обліку⁵.

Розглянемо проблему витрат детальніше на прикладі підприємства, метою якого є виробництво сільськогосподарської продукції, її переробка та реалізація для отримання прибутку на основі раціонального використання землі, інших природних ресурсів і виробничо-ресурсного потенціалу.

1. Показники використання матеріальних ресурсів

Показники	Роки			Відхилення 2010 р. від 2008р.	
	2008	2009	2010	+/-	%
1	2	3	4	5	6
Разом по підприємству					
Вартість валової продукції, тис. грн.	1445,4	2053,3	1522,3	76,8	105,32
Матеріальні витрати, тис. грн.	918,7	1286,3	936,7	18	101,96
В рослинництві:					
Вартість валової продукції, тис. грн.	1312	2053,3	1522,3	210,3	116,03
Матеріальні витрати, тис. грн.	819,4	1286,3	936,7	117,3	114,32
Матеріаловіддача, грн.	1,6	1,6	1,63	0,03	101,88
Матеріаломісткість, грн.	0,62	0,63	0,62	0	100

Джерело: звітність підприємства

Проаналізувавши дані таблиці 1, можна зробити висновок, що матеріальні витрати на підприємстві, у порівнянні з 2008 р., зросли на 18 тис. грн. (або на 1,96 %). Це пов'язано зі збільшенням витрат в рослинництві на 117,3 тис. грн. (або на 14,32 %). Матеріаловіддача збільшилась на 0,06 грн. (або на 1,91 %), матеріаломісткість зменшилась на 0,02 грн. (або на 1,66 %).

У процесі своєї діяльності кожне підприємство, окрім доходів, має й певні витрати. Однак часто витрати підприємства перевищують його доходи, що свідчить про неефективність управління витратами, контролю за їх

⁵ Лень В.С. Управлінський облік / В.С. Лень / Навч. посіб. – 2-ге вид., випр. – К.: Знання-Прес, 2006. – 464 с.

використанням та розподілом. На підприємстві спостерігаються перевитрати, невідповідність плану та нормам.

До витрат виробничої сфери діяльності відносяться витрати, обумовлені технологією виробництва, та які складають основу виготовленої продукції.

У результаті здійснення своєї операційної діяльності підприємство отримує значний збиток вже не один рік. Звичайно причини цього явища можуть бути різні: недостатність власних коштів на покриття витрат по операційній діяльності, за рахунок чого збільшується кредиторська заборгованість, низька урожайність культур або ж низькі ціни на продукцію.

Однак, ми вважаємо, не менш вагомою причиною цього є неефективність використання ресурсів та перевитрати в процесі здійснення операційної діяльності.

Тому, на нашу думку, більш доцільно та ефективно було б удосконалити систему обліку виробничих витрат на досліджуваному підприємстві.

Розпочнемо з того, що на підприємстві застосовують метод обліку фактичних витрат. Тобто здійснюють послідовне накопичення даних про фактичні виробничі витрати на основі показників за попередні роки, без відображення в обліку даних про їх величину за діючими нормами витрат. В кінці звітнього періоду або операційного циклу фактичні витрати порівнюються з плановими. Однак порівняння фактичної собівартості з плановою не дає можливості визначити причини та можливості усунення перевитрат, недоліків в організації виробництва. У такому випадку підприємство не має змоги змінити результати своєї діяльності.

З першого погляду, здається, що підприємство матиме більш точні дані про те, наприклад, скільки витрачається палива чи посадкового матеріалу на 1 га. Однак в такому випадку слід замислитися над тим скільки потрібно витратити на обробку того ж гектара землі. Таким чином з року в рік витрати підприємства на одиницю продукції можуть набувати все більшого і більшого значення, а отже і значного відхилення від норм, що в свою чергу призводить до значних перевитрат.

Ми вважаємо, що даний метод обліку витрат є неефективним, оскільки він показує лише результативність виробництва, не враховуючи його ефективності. Наведені вище недоліки даного методу виключають можливість здійснення на підприємстві оперативного управлінського обліку, контролю та прийняття економічно-доцільних управлінських рішень.

На нашу думку, економічно доцільним та більш ефективним було б використання нормативного методу обліку витрат, який дав би змогу порівняти не тільки фактичні виробничі витрати з плановими, а й визначити величину перевитрат по кожній стадії виробництва, тобто відхилень від норм витрат.

Цей метод має такі властивості, як оперативність, цілеспрямованість, точність, має тісний зв'язок з планом, сприяє підвищенню продуктивності праці і зниженню собівартості.

Нормативна калькуляція собівартості одиниці продукції відображає технічний рівень, якого досягнуло підприємство на певну дату, а планова - є середньою величиною між тим, що повинно бути досягнуто ним до кінця конкретного періоду. 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 та одиницю відповідної продукції.

В рослинництві характерні такі основні етапи виробничого процесу як підготовка ґрунту, сівба, догляд за посівами і збір урожаю. Науково обґрунтована технологічна карта являє собою важливий документ з планування й організації виробництва, в якому передбачається не тільки сучасна передова технологія виробництва продукції рослинництва, а й формування всіх прямих витрат, пов'язаних з умовами і характером виробництва.

Кваліфіковано розроблена технологічна карта на 100, 10 або на 1 га

посівної площі не викликає потребу в щорічному складанні, а лише вимагає уточнення, перегляду.

Складання технологічної карти дасть змогу виявити не тільки величини витрат або ж їх економії, а й з'ясувати причини їх виникнення.

Для складання калькуляції собівартості використовують дані зведеного обліку витрат на виробництво. Для цього на підприємстві можна вести такий документ як планово-звітна калькуляція собівартості одиниці продукції за видами, яка складалася б з таких розділів:

- собівартість одиниці виробу;
- розшифрування матеріальних витрат на виробництво;
- розшифрування витрат по заробітній платі.

Розрахуємо матеріальні витрати на 1 га вирощування пшениці озимої при урожайності 55, 97 ц/га (табл. 2).

2. Матеріальні витрати на вирощування пшениці озимої (в розрахунку на 1 га)

Калькуляційні групи матеріалів власного виробництва та придбаних на стороні	Одиниця виміру	За планом		За нормами		Фактично	
		кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.
Посадковий матеріал	ц	2,3	92,25	2,2	90,2	2,25	94,3
Мінеральні добрива	ц	3	225	2,6	195	2,73	204,75
Засоби захисту рослин	ц	0,03	39,39	0,03	39,39	0,03	39,39
Паливо	л	40,9	189,05	39,07	180,59	41,8	193,21
Всього купівельних матеріалів		43,93	453,44	41,7	414,98	44,56	437,35
Витрати на оплату праці	люд.-год.	2,956	119,45	2,319	93,71	2,337	94,43
Разом	грн.	х	665,14	х	598,89	х	626,08

На основі отриманих даних складемо планово-звітну калькуляцію собівартості пшениці (табл. 3). Такий документ дасть змогу визначити не тільки ступінь виконання плану виробництва певного виду продукції на підприємстві, а й розрахувати величину відхилень від нормативів (тобто розмір перевитрат або економії). Облік відхилень ведеться з метою забезпечення своєчасної інформації про розміри і причини додаткових, не передбачених нормами витрат, і прийняття необхідних організаційних і технічних заходів.

При застосуванні нормативного методу на підприємстві необхідно здійснювати систематичний облік змін діючих норм. На підприємстві необхідно встановити порядок оформлення змін норм, а також повідомлення зацікавлених відділів про ці зміни. За повідомленнями про зміни норм вносяться зміни в технічну і планову документацію, де зазначаються діючі витратні норми.

3. Планово-звітна калькуляція собівартості пшениці

Продукт	Площа посіву, га	Урожайність, ц/га	Виробнича собівартість, грн.		Виробництво, ц		
Пшениця	216	55,97	368797,1		За планом 12096	Фактично 12089	
I. Собівартість одиниці продукції, грн.							
Витрати	Фактична за минулий рік		За звітний рік				
			За планом		Фактична		
Виробнича собівартість 1ц	30,44		31,48		30,79		
II. Розшифрування матеріальних витрат на 1 ц							
Калькуляційні групи матеріалів власного виробництва та придбаних на стороні	Одиниця виміру	За планом		За нормами		Фактично	
		кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.
Власні матеріали:							
Посадковий матеріал	ц	0,041	1,65	0,039	1,61	0,04	1,69
Всього		0,041	1,65	0,039	1,61	0,04	1,69
Купівельні матеріали:							
Мінеральні добрива	ц	0,054	4,02	0,046	3,48	0,049	3,66
Засоби захисту рослин	ц	0,0005	0,7	0,0005	0,7	0,0005	0,7
Паливо	л	0,73	3,38	0,7	3,23	0,75	3,45
Всього купівельних матеріалів		0,7845	8,1	0,747	7,41	0,8	7,81
III. Розшифрування витрат на оплату праці (на 1ц)							
Витрати на оплату праці	люд.- год.	0,053	2,13	0,041	1,67	0,042	1,69
На 1ц	грн.	х	11,88	х	10,69	х	11,19
На весь обсяг продукції, тис. грн.	грн.	х	143,6	х	129,2	х	135,2

Згідно з даними, отриманими з таблиці 3 бачимо, що на підприємстві спостерігається значне відхилення витрат на виробництво пшениці озимої від діючих норм витрат. Це свідчить про неефективне використання виробничих ресурсів, що в свою чергу впливає на фінансовий результат від операційної діяльності досліджуваного підприємства. Розрахуємо загальне відхилення фактичних виробничих витрат від норм (табл. 4).

4. Загальне відхилення фактичних виробничих витрат від нормативних

Калькуляційні групи матеріалів власного виробництва та придбаних на стороні	одиниця виміру	За нормами		Фактично		Відхилення	
		кількість	сума, грн.	кількість	сума, грн.	у фіз. масі	грн.
Посадковий матеріал	ц	475,2	19483,2	486	20368,8	10,8	885,6
Мінеральні добрива	ц	561,6	42120	589,68	44226	28,08	2106
Засоби захисту рослин	ц	6,48	8508,24	6,48	8508,24	-	-
Паливо	л	8439,12	39007,44	9028,8	41733,36	604,45	2725,92
Витрати на оплату праці	люд.-год.	500,904	20241,36	504,79	20396,88	12,09	155,52
Всього, тис. грн.	X	X	129,3	X	135,2	X	5,9

В результаті проведених розрахунків видно, що в загальній сумі перевитрати по матеріальних виробничих витратах на виробництво пшениці озимої становлять 5,9 тис. грн. Однак, слід замислитися в результаті чого виникли перевитрати.

Для виявлення причин виникнення відхилень, а також визначення винуватців пропонуємо вести облік витрат за центрами відповідальності. Основна ідея полягає у визначенні ступеня відповідальності окремих осіб за результати фінансово-господарської діяльності підприємства (табл. 5).

Облік за центрами відповідальності – це система, у якій передбачається складання звітів за даними порівняння нормативних показників з фактичними. Кожний підрозділ, очолюваний конкретним менеджером (відповідальною особою), називається центром відповідальності. Мета обліку за центрами відповідальності полягає в узагальненні даних про витрати та доходи за кожним центром відповідальності для того, щоб відхилення від норм та плану цьому центру можна було віднести на конкретну особу. Керівниками центрів відповідальності можуть бути бригадир (майстер), головний механік, головний агроном, завідуючий током, завідуючий гаражем тощо. Основними критеріями визначення центрів відповідальності є цілі управління, система контролю витратків, рівень спеціалізації підрозділів та розмір їх витрат.

5. Центри відповідальності у виробничій сфері

Центри витрат	Центри відповідальності	Керівник центру відповідальності	Основні види діяльності
Рослинницька бригада	Рослинницька бригада	Головний агроном	Виробництво продукції рослинництва
Тракторна бригада	Тракторна бригада	Бригадир	Тракторні послуги внутрігосподарським підрозділам
Автопарк	Автопарк	Зав. гаражем	Авто-послуги внутрігосподарським підрозділам
Тік	Тік	Зав. током	Доробка зернової продукції і насіння власного виробництва
Будівельно-ремонтна бригада	Будівельно-ремонтна бригада	Бригадир	Будівельно-ремонтні послуги внутрігосподарським підрозділам
Складське господарство	Складське господарство	Зав. складом	Зберігання ТМЦ, що належать підприємству
Адміністративно-збутовий центр	Адміністративний центр	Керівник господарюючого суб'єкта	Загальне керівництво
	Фінансово-економічна служба	Начальник фінансово-економічної служби	Облік, аналіз, внутрішньогосподарська фінансова звітність
	Матеріально-технічне постачання та збут продукції	Заступник керівника по комерційній діяльності	Постачальницько-збутова діяльність
	Соціальна сфера	Заступник керівника по господарській частині	Утримання соціальної сфери

Запропонований метод обліку витрат має ряд переваг: дає можливість здійснювати поточний оперативний облік витрат шляхом обліку відхилень від норм; відокремлений облік змін норм, що дає можливість вести контроль за здійсненням режиму економії; охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат; можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва.

Висновки. Отже, запропоновані нами шляхи удосконалення системи обліку виробничих витрат на підприємстві дадуть змогу виявити величину перевитрат по виробництву як кожного виду продукції, так і по кожній технологічній операції. Завдяки встановленню центрів відповідальності підприємство матиме можливість визначити причини виникнення небажаних перевитрат чи недовиконання плану та осіб, винних у цьому.