

УДК 657.474.57

ЕФЕКТИВНІСТЬ ЗАСТОСУВАННЯ НОРМАТИВНОГО МЕТОДУ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

Проданчук М.А., к.е.н., доцент
Буковинський державний фінансово-економічний університет

У статті проаналізовано нормативний метод обліку витрат та калькулювання продукції, що використовуються на підприємствах України. На цій підставі визначено його переваги і недоліки, обґрунтовано перспективи використання у системі прийняття управлінських рішень сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: витрати, система управління, нормативний метод обліку і калькулювання собівартості продукції, сільськогосподарські підприємства.

Постановка проблеми. Розвиток конкуренції на ринку та зниження норми прибутку впливають на перспективи розвитку підприємства, що значною мірою залежать від поведінки витрат та управління ними. Вміння раціонально здійснювати управління витратами в періоди погіршення кон'юнктури ринку підвищує шанси на виживання. Це можна зробити, якщо на підприємстві діє продумана система управління витратами. Управління виробничою діяльністю можна визначити як досить складний та багатоелементний процес. Важливими елементами такої системи є методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Різноманіття сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дозволяє застосовувати в практиці обліку сільськогосподарських підприємств таку методику, яка відповідає інформаційним запитам менеджменту і дозволяє приймати ефективні управлінські рішення щодо удосконалення як технології виробничих процесів, так і їх самих.

На багатьох сільськогосподарських підприємствах використовується нормативний метод обліку витрат і собівартості продукції, що зумовлено специфікою діяльності підприємства. За даним методом собівартість калькулюється вже у процесі виробництва, а не після завершення звітного періоду, що дозволяє ефективно використовувати дані обліку для виявлення резервів зниження собівартості й оперативного управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень. Вивченню особливостей нормативного методу присвячені роботи А.Ф. Аксененка, О.А. Ананькіної, І.А. Басманова, П.С. Безруких, В.Ф. Васіна, С.Ф. Голова, Н.Г. Данілочкіної, А.М. Кузьмінського, Ю. Я. Литвина, В.Ф. Палія, М.С. Пушкаря, М.Г. Чумаченка та інших.

Метою статті є обґрунтування перспективного вибору нормативного

методу обліку та калькулювання собівартості виробництва продукції у системі прийняття управлінських рішень для сільськогосподарських підприємств, визначення його переваги і недоліки.

Виклад основного матеріалу. Як аналог методу «стандарт-костинг», у вітчизняній теорії та практиці у 30-х рр. ХХ ст. з'явився нормативний метод обліку витрат. Після ознайомлення з ідеями Д.Ч. Гаррісона проф. М.Х. Жебраком була розпочата розробка його в СРСР. Він виклав цю систему у вигляді нормативного обліку витрат [1]. 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]. Е.К. Гільде виділяє можливість управління по відхиленнях як основну перевагу нормативного методу, який дозволяє активно впливати на виробничо-господарську діяльність підприємства [3].

В сільському господарстві ще в 1968 р. прихильниками методу нормативної собівартості були такі науковці, як Ю.Я. Литвин [4], В.К. Радостовець та ін. [5]

Як вказує Ю.Я. Литвин, нормативний облік історично є продовженням і розвитком ідей, закладених у «стандарт-костингу» [6]. В. К. Радостовець вважає, що 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 [5].

Однак вирішальним у такій методиці обліку матеріалів, як, зрештою, в управлінському обліку, є застосування обґрунтованих нормативів, оскільки в протилежному разі інформація про витрати на виробництво буде викривленою, що неприпустимо. Такими нормативами можуть виступати тільки реальні стандарти. І тут важливе є не тільки обґрунтоване визначення кількісних норм витрачання матеріалів у натуральному вираженні на одиницю готової продукції, а й якомога повніше врахування цінового чинника, оскільки вартісні нормативи – це добуток кількості та ціни матеріалів. При цьому слід зазначити, що в зарубіжній економіці немає чіткого розмежування понять "норма" і "норматив". Зокрема, Рей Вандер Віл вважає, що стандарти (нормативи) встановлюються як у вартісному, так і в натуральному вираженні [7].

Метою такої системи є контроль витрат методом порівняння планових та фактичних даних, виявлення і систематизація відхилень та їх усунення. Завданням нормативного методу обліку витрат і калькулювання є недопущення перевитрат ресурсів підприємства, виявлення неврахованих при плануванні і в практичній роботі резервів, оперативне вирішення і усунення недоліків в роботі, якщо зміни відбулися у бік збільшення витрат та визначення результатів діяльності підрозділів підприємства. Він дозволяє здійснювати управління витратами через відхилення, що фіксуються механізмом зворотного

зв'язку, шляхом вивчення звітних калькуляцій, на підставі первинної документації і облікових записів. В літературних джерелах ми зустрічаємо, що деякі вчені даний метод називають нормативне управління.

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" [8].

В умовах застосування нормативного методу обліку витрат на підприємстві є можливість калькулювати собівартість продукції з різними якісними характеристиками. Для цього важливо розробити нормативні калькуляції окремих видів продукції та їх різновидів, на основі використання прогресивних технічно обґрунтованих норм матеріальних і трудових витрат на виробництво.

Складати такі нормативи рекомендується щомісяця (кварталу, року) на підставі розроблених і затверджених норм сировини і матеріалів, витрат праці та нормативів механізованих робіт. Так, по Україні систематично розробляються середньогалузеві нормативи на виробництво основних видів сільськогосподарської продукції. Протягом року нормативна калькуляція може перераховуватися залежно від змін норм і нормативів у результаті впровадження заходів, передбачених планом технічного розвитку.

З метою ефективного використання нормативного методу в господарській діяльності підприємства нами запропоновані наступні принципи наповнення управлінським змістом:

Нормативної калькуляції. Даний принцип полягає у складанні по кожному виробу нормативних калькуляцій, які базуються на науково-обґрунтованих нормах і нормативах витрат орієнтованих на ефективне формування цінової політики підприємства.

Аналізу відхилень. Оперативне виявлення відхилень фактичних витрат матеріальних і трудових ресурсів від нормативів, аналіз їх причин, ініціаторів та місць виникнення.

Обліку витрат. Зведений облік витрат на виробництво на підставі діючих норм та їх змін. Систематичний облік відхилень за їх видами, місцями та причинами виникнення.

Контролю. Постійний контроль (щомісячний або щоквартальний) за обліком зміни норм та аналізом визначення впливу їх на собівартість продукції, з метою виявлення резервів.

Поєднання вищезазначених принципів дасть можливість підприємству:

- здійснювати оперативний облік витрат із врахуванням відхилень від норм та попереджувати перевитрати, ліквідувати своєчасно причини, що їх спричинили;
- виявляти приховані резерви економії та продуктивності;
- вживати організаційні і технічні заходи, щодо усунення недоліків організації виробництва;

- забезпечувати співставність даних для аналізу і тенденцій розвитку економічних циклів;
- оптимізувати запаси виробництва;
- стимулювати роботу працівників структурних підрозділів, центрів відповідальності та цілих колективів виробничого підприємства;
- оперативно управляти процесом виконання організаційно-технічних заходів.

Ефективність контролю за формуванням собівартості випуску продукції залежить від способу виявлення відхилення фактичних витрат виробництва від їх прогнозного рівня, та оперативність узагальнення і подання їх управлінському персоналу для прийняття обґрунтованих рішень. Відхилення фактичних витрат від діючих норм виявляються наступними методами:

- метод первинного документування;
- інвентарний метод.

Метод первинного документування відхилень застосовується в разі виявлення понаднормативного витрачання сировини і матеріалів, відхилення від норм по заробітній платі за виконані роботи, які не передбачені технологічними процесами виробництва.

При цьому методі витрати на виробництво продукції списують на основі технологічних карток у межах встановлених норм. А виявленні відхилення від норм оформлюються сигнальними документами такими як вимога на додатковий (понадлімітний) відпуск матеріалів, листок на доплату або ін. за підписом осіб, які дозволили ці витрати.

Такі відхилення від норм враховуються за місцями їх виникнення (цехами, ділянками, бригадами), причинами та винуватцями на підставі сигнальної документації, що має зазвичай інший колір чи спеціальне позначення. В кінці звітної періоду окремо по матеріалах і заробітній платі складають зведену відомість відхилень за причинами і винуватцями.

Таке узагальнення та аналіз відхилень за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності дасть можливість розробляти заходи щодо ліквідації та попередження недоліків які виникають при організації виробництва. Даний метод характеризується простотою і універсальністю його перевага в чіткій визначеності і адресності відхилень від нормативу.

Інвентарний метод, використовується в разі, коли технологія виробництва на підприємстві не дозволяють виявити відхилення за допомогою попереднього методу. При цьому понесені фактичні витрати матеріалів на виробництво встановлюються шляхом інвентаризації невикористаних матеріалів і відходів. На кінець кожного звітної місяця проводиться перерахунок витрат в незавершеному виробництві до рівня норм, встановлених на початок місяця. В результаті порівняння фактичних витрат із нормативами по статтях витрат відповідних виробів або групах виявляють відхилення. Якщо із загальної суми відхилень вирахувати брак і не кондицію сировини і матеріалів, то сума, що залишиться буде відхиленням через нераціональне використання.

Фактичну собівартість окремих виробів обчислюють на основі виявлених відхиленнях фактичних витрат від діючих норм, що обліковуються за окремими видами продукції, шляхом алгебраїчного додавання нормативної собівартості, величини зміни норм і відхилень від норм:

$$C_{\phi} = C_H \pm \Delta Z \pm \Delta B; \quad (1)$$

де C_{ϕ} - фактична собівартість;

C_H - нормативна собівартість;

Z - величина зміни норм;

B - відхилень від норм.

В разі, прямого віднесення змін норм і відхилень від норм ускладнено і фактичні витрати враховуються за групами однорідних виробів, то вони розподіляються між окремими видами пропорційно нормативним витратам на їх виробництво. Таким чином, за допомогою нормативного методу можна калькулювати фактичну собівартість окремих видів продукції.

У сільському господарстві також при калькулюванні продукції використовувати нормативний метод обліку витрат, в основі якого лежать нормативи. Нормативні витрати в сільському господарстві - це витрати які залежать від конкретних природно-кліматичних умов, організаційно-технологічних процесів, родючості землі і продуктивності тварин. Це дає можливість найбільш точно враховувати зміни, які відбуваються у процесі виробництва і проводити оперативний аналіз та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

Характерним для сільськогосподарських підприємств є те, що виробничий процес відбувається з різною тривалістю операційних циклів протягом року та особливістю технологією виробництва продукції рослинництва і тваринництва. Нормативні витрати виробництва сільськогосподарської продукції зазначаються у технологічних картках відповідно до кліматичних умов. На продукцію рослинництва норми розробляються на кожен вид сільськогосподарської продукції, а у тваринництві використовують раціони для годівлі тварин. Норма витрат виробництва розраховується у грошовому та натуральному виразі з розрахунку на 1 голову тварин, га площі посіву культур та одиницю відповідної продукції.

На практиці сільськогосподарські підприємства використовують лише окремі складові нормативного методу, і то не на всі види продукції. Це залежить, від того, що на процеси виробництва мають вплив природно-кліматичні умови, які інколи призводять до зміни в технології виробництва та встановленні, зміні і дотриманні норм матеріальних та трудових ресурсів. Так, наприклад у рослинництві нормативну калькуляцію складають не на продукцію, а на окремі процеси:

- передпосівний обробіток ґрунту;
- догляд за посівами;
- збирання урожаю.

При цьому керівник структурного підрозділу на основі технологічних карт вирощування зазначеної культури складає планове завдання виробничій

бригаді на конкретний цикл робіт у вартісному виразі. У цьому завданні зазначають роботи, які необхідно виконати протягом визначеного терміну по кожній культурі.

Висновки. Аналізуючи вищезазначене можна зробити висновок, що для комплексу робіт, пов'язаних з підготовкою організації виробництва, оперативного розрахунку спожитих ресурсів і аналізу собівартості продукції, застосування на практиці нормативного методу повинен відбуватись одночасно як фінансовим, так і управлінським обліком. Завдяки розширеному використанню, даний метод дасть можливість поєднувати планування, облік витрат, калькулювання собівартості та аналіз у єдину підсистему. Використовуючи інформацію про відхилення від норм, підприємство зможе своєчасно реагувати на потребу в матеріальних, трудових та фінансових ресурсах, що сприятиме підвищенню ефективності управління підприємством.

Отже, при нормативному методі обліку не створюється нових об'єктів обліку затрат та об'єктів калькулювання, тобто нормативний метод немає самостійного значення. При цьому об'єктами залишаються всі ті ж замовлення та переділи. Тому, нормативний метод обліку затрат і калькулювання собівартості продукції характерний як для позамовного, так і для попередільного методів обліку затрат і калькулювання собівартості продукції [9, с. 504].

Пітримуючи думку вченого ми пропонуємо нормативний та фактичний метод використовувати як для попередільного так і для позамовного методів калькулювання. При цьому позамовний чи попередільний метод можна обліковувати із використанням норм витрат матеріальних ресурсів, або їх фактичного витрачання. Таке впровадження зумовлює розроблення нормативно-довідкової системи кожного сільськогосподарського підприємства. Застосування елементів нормативного обліку стане основою для контролю і аналізу витрат, економічно обґрунтованого калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції та ефективним засобом в управлінні витратами за відхиленнями по окремих об'єктах обліку.

Література

1. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие / М.А. Вахрушина. – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 2000. – 359 с.
2. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. /И.А. Басманов; под. ред. В. А. Новака. - М.: Финансы, 1970. - 167 с.
3. Гильде Э.К. Нормативный учет в промышленности. / Э.К. Гильде – М.: Финансы, 1976. – 152 с.
4. Литвин Ю. Я. Нормативный метод учета в сельском хозяйстве. / Литвин Ю. Я. – К.: Вища школа, 1985. – 157 с.
5. Радостовец В. К. Калькулирование себестоимости продукции в сельско-хозяйственных предприятиях: [учеб. пособ. – 2-е изд., перераб. и доп.] / В. К. Радостовец – М.: Финансы и статистика, 1986. – 160 с.

6. Проблеми реформування бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання / Матеріали міжвузівської науково-практичної конференції 15-16 травня 1997 року. – Львів: ЛКА, 1997.- 302 с.
7. Тироф Р. Обработка данных в управлении./ Р. Тироф. – М.: Мир, 2001. – 145 с.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
9. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія.- Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000.-450 с.

Summary

The effectiveness of regulatory method of cost accounting and costing in the management of agricultural enterprises / M.A. Prodanchuk

The article analyzes the standard method of cost accounting and costing of products used in the Ukraine. On this basis, determined its advantages and disadvantages reasonable prospects of using the system management decision-making agricultural enterprises.

Keywords: cost control system, standard method of accounting and costing, the farms.

УДК 467.47

НАУКОВА КОНЦЕПЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ: СИСТЕМНИЙ ПІДХІД ДО ПОБУДОВИ ТА РОЗВИТКУ

Нагірська К.Є., аспірант кафедри обліку і аудиту
Луцький національний технічний університет

У статті досліджено та обґрунтовано наукову концепцію формування управлінської звітності, яка є логічним її сприйняттям як системи; сформовано принципи, вимоги до управлінської інформації, функції та завдання управлінської звітності підприємств

Ключові слова: звітність, управлінська звітність, принципи, вимоги, функції, наукова концепція.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Звітність є елементом комунікації та зворотного зв'язку між користувачами звітної інформації та обліковою системою. З початком реформування системи національного бухгалтерського обліку та звітності в Україні, об'єктивною необхідністю стала розробка вимог та принципів формування облікової та звітної інформації, що всебічно