

## **НОРМАТИВНИЙ МЕТОД ОБЛІКУ ВИТРАТ ЯК ЗАСІБ ОПЕРАТИВНОГО УПРАВЛІННЯ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

*Розглянуто нормативний метод та методичні підходи до обліку витрат виробництва, обґрунтовано його переваги для оперативного управління. Визначено основні напрями удосконалення системи управління витратами в агроформуваннях з урахуванням проблем формування витрат, їх оперативного обліку та контролю з адаптацією документообороту.*

### **Постановка проблеми**

У системі управлінського обліку в сільськогосподарському виробництві найважливішою складовою є облік витрат і калькулювання собівартості продукції. Важливою умовою успішної діяльності підприємств є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво продукції, що сприятиме зростанню

конкурентоспроможності продукції та прибутковості агроформувань. Управління витратами на відміну від управління іншими фінансовими об'єктами більш складний процес з точки зору організаційного і методичного забезпечення. Основними проблемами виступають: практичні труднощі при діагностуванні резервів зниження витрат, необхідність комплексного управління, обмежена прийнятність зарубіжного методичного інструментарію та недостатність вітчизняного. Оскільки низка цих проблем сьогодні є спільною для більшості сільськогосподарських підприємств необхідно організувати управління витратами в різних аспектах – за технологіями, центрами відповідальності, видами продукції та відповідальними особами. Це дає змогу всебічно аналізувати рівень витрат, встановлювати їх відповідність визначеним нормам та оперативно приймати управлінські рішення.

### **Аналіз останніх досліджень та постановка завдання**

Дослідженню нормативного обліку витрат присвячені праці багатьох вітчизняних і зарубіжних учених, зокрема І. Басманова, П. Безруких, Ф. Бутинця, М. Вахрушина, Е. Гільде, А. Кашаєва, В. Сопко, Ю. Цаль-Цалко, А. Яругова та ін. Однак, незважаючи на різноплановість підходів до висвітлення даної теми в наукових виданнях, недостатньо вивченими залишаються питання необхідності застосування нормативного методу обліку витрат в агроформуваннях. Серед провідних вчених немає єдності в тому, як вести облік витрат в умовах переходу до ринкової економіки.

Метою дослідження є вивчення та узагальнення напрацювань з даної проблеми зарубіжними та вітчизняними вченими, а також висвітлення існуючих методів обліку витрат та розробка науково обґрунтованих пропозицій щодо їх удосконалення.

### **Об'єкт і методика дослідження**

Нині облік виробничих витрат можна здійснювати простим, позамовним, попередільним і нормативним методами.

Витрати і вихід продукції основних галузей сільськогосподарського виробництва рослинництва і тваринництва обліковують на окремих рахунках, що відкриваються на кожну культуру, групу культур, вид або групу тварин. Оскільки від більшості рослин і тварин одержують декілька видів продукції, то її собівартість визначають за методом виключення з витрат побічної продукції, а решту витрат розподіляють між видами продукції за встановленою методикою.

Головним недоліком цього методу є те, що собівартість продукції визначається тільки після закінчення виробництва, коли вплинути на його хід, а отже, й на витрати неможливо. Існуючі методи обліку витрат і калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції не здатні достатньо об'єктивно оцінити їх для різних видів аграрної продукції. Тому необхідна розробка і впровадження комплексної системи управління формуванням витрат виробництва, яка б органічно поєднувала планування, нормування, облік,

контроль і аналіз собівартості. Цій вимозі найбільш повно в ринкових умовах господарювання відповідає нормативний метод обліку витрат, який базується на реальному врахуванні витрат за нормами та відхилень від них.

Тому, об'єктом дослідження є процес обліку витрат виробництва на основі нормативного методу, який дозволяє своєчасно виявляти і встановлювати причини відхилень фактичних витрат. Методологічною основою дослідження стали: діалектичний метод пізнання та системний підхід до вивчення теоретичних засад нормативного методу обліку витрат.

### **Результати досліджень**

Своєчасний вплив на рівень виробничих витрат і формування собівартості продукції можливий при такій організації і методології обліку, за якої причини змін собівартості, допущення перевитрат і економія 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. Саме такому підходу в обліку витрат виробництва відповідає нормативний метод обліку витрат.

Розглянемо різноманітні точки зору щодо нормативного обліку витрат. У переважній більшості економічної літератури до основних методів обліку витрат і калькулювання продукції відносять простий, попередільний, позамовний і нормативний методи обліку. В основі діючої класифікації методів обліку витрат в одному випадку знаходяться об'єкти обліку витрат на виробництво, а в іншому – метод обліку витрат, спосіб їх пізнання. Отже порушено основний принцип побудови класифікаційних груп. Класифікація методів обліку витрат лише за їх об'єктами приводить до класифікації об'єктів обліку витрат, а не методів пізнання витрат за цими об'єктами, що приводить до заперечення нормативного методу, оскільки при його використанні не створюється нових об'єктів обліку.

Заслуговує на увагу класифікація методів обліку витрат, запропонована професором І. Покладом. Дослідник пропонує наступний перелік методів обліку витрат: однопредільний, попередільний, позамовний і однопредільно-нормативний, попередільно-нормативний, позамовно-нормативний. Основою запропонованої автором класифікації є метод обліку витрат на виробництво і об'єкт обліку витрат. При цьому одна частина критерію відображає спосіб пізнання витрат за об'єктом їх обліку, друга – самі об'єкти: «що стосується попередільного, однопредільного і позамовного методів, то вони без основних принципів нормативного методу в сучасних умовах розвитку втратили своє практичне значення» [6]. Отже при нормативному методі не створюється нових об'єктів обліку витрат та об'єктів калькулювання, тобто нормативний метод не має самостійного значення.

Виходячи з вимог сучасного періоду, при визначенні методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, на думку П. Безруких, А. Кашаєва і деяких інших науковців, слід виділити два напрямки:

облік виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції повинні відповідати вимогам управління собівартістю;

слід зосередити увагу на здійсненні контролю за витратами в процесі виробництва продукції, а не після його закінчення [3].

Подібної точки зору дотримується і І.А. Басманов. Дослідник підкреслює, що з появою нормативного методу обліку витрат здійснився своєрідний переворот в обліку витрат, який перетворив цей облік із засобу «фіксації подій» у засіб «оперативного управління економікою виробництва» [2]. Е. Гільде виділяє можливість управління за відхиленнями як основну перевагу нормативного методу, який дозволяє активно впливати на виробничо-господарську діяльність підприємства [4]. Отже, важливим принципом нормативного методу є облік зміни норм протягом звітної періоду, що дає можливість оперативно керувати процесом виконання організаційно-технічних заходів. Формування витрат на виробництво з їх розподілом на нормативні та відхилення від них досягається за допомогою нормативного методу обліку і має суттєве значення не лише для оцінки витрат виробництва, але і для управління витратами (рис. 1).



**Рис.1. Класифікація відхилень виробничих витрат в системі нормативного обліку**

Отже, нормативний метод обліку дозволяє організувати оперативний контроль за витратами виробництва. Він посилює роль бухгалтерського обліку в подальшому підвищенні ефективності господарської діяльності підприємств.

Методологічні засади формування витрат в управлінському обліку нині визначаються Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність»,

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та галузевими інструкціями. Для розрахунку нормативних витрат на виробництво конкретних видів продукції застосовується Положення про визначення нормативних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції, затверджене Міністерством аграрної політики України від 20.05.2002 р. № 135.

Нормативні витрати в сільськогосподарських підприємствах – це витрати за конкретних природно-кліматичних і організаційно-технологічних умов виробництва та нормативної продуктивності землі і тварин, діючих норм виробітку та витрат праці, матеріало-технічних та інших ресурсів. Використання нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в агроформуваннях має ряд особливостей, пов'язаних з специфікою сільськогосподарського виробництва. Так, зокрема, основою для визначення нормативних витрат сільгоспідприємств є технологічні карти, в яких визначена послідовність виконання всіх робіт по кожній культурі, групі тварин, а також загальна сума витрат виробництва у натуральному та грошовому виразі на гектар площі посіву культур, голову тварин та собівартість одиниці продукції. Така побудова технологічних карт дозволяє використовувати їх як основний нормативний документ.

В агроформуваннях виробничий цикл, а отже, і калькуляційний період тривають до дванадцяти місяців. При тривалому калькуляційному періоді особливо важливо знати вже в процесі виробництва відхилення від норм та причини відхилень. Використання нормативного методу дозволяє одержувати точні відомості про недоліки у виробництві і вживати необхідні заходи для їх усунення.

Водночас у сільськогосподарських підприємствах нормативний метод може бути використаний в дещо спрощеному варіанті, що пояснюється особливостями виробництва. Так, в агроформуваннях немає необхідності в перерахунках протягом року незавершеного виробництва у зв'язку із зміною норм, оскільки норми висіву насіння, внесення добрив, витрати кормів стійкіші і виробничі процеси повторюються рідко. В сільськогосподарських підприємствах об'єкти обліку і калькуляції не співпадають, оскільки від однієї культури або виду (групи) тварин може бути одержано декілька видів основної і побічної продукції. Таким чином можуть бути обчислені витрати тільки по об'єктах обліку, кількість яких порівняно невелика, що менш складно і досягається меншими витратами праці. Крім того, обчислення фактичних витрат по кожному об'єкту обліку у зв'язку з особливостями сільськогосподарського виробництва виконується раз на рік.

У сільськогосподарських підприємствах, в основному в рослинництві, виробничий цикл триває, як правило, протягом року і не має операцій й виробничих процесів, що часто повторюються. Це спрощує роботу, виключає необхідність відображати облік зміни й відхилення від норм по багатьох видах робіт, тобто практично не вимагається складання нормативної калькуляції. Зміна норм у рослинництві в міжкалькуляційний період можлива в окремих випадках і

повинна бути внесена до технологічних карт. Водночас не слід вносити зміни до технологічного процесу, які були викликані погодними умовами, оскільки це не зміни норм, а відхилення від них.

Важливою умовою використання нормативного методу є впорядкування оцінки послуг, отриманих у порядку міжгалузевих зв'язків, і продукції власного виробництва, використаної для потреб господарства. З цією метою слід розробити фіксовані ціни, за якими буде організований поточний облік витрат на виробництво.

Всі витрати на виробництво списують у межах встановлених норм на підставі звичайних документів (облікових листів трактористів-машиністів, лімітно-забірних карток, накладних, відомостей витрати кормів тощо), складених у момент здійснення господарської операції на основі технологічної карти. Відхилення від норм, викликані різними причинами, оформляються спеціальними сигнальними документами, на основі яких складають відомості обліку відхилень від норм, котрі подаються керівнику господарства для прийняття управлінських рішень

В умовах нормативного методу контролюється не тільки облік відхилень від норм за витратами на виробництво, але й обсяги і терміни виконання тих або інших робіт, передбачених технологічною картою і їх оплатою відомості обліку виконання технологічних карт дозволяють прослідкувати обґрунтованість планування.

У тваринництві нормативні калькуляції слід складати на кожний місяць. Для цього необхідно визначити норми для всіх видів витрат. У результаті контролю за дотриманням встановлених нормативів визначаються відхилення від діючих норм. Фактична собівартість одиниці продукції в тваринництві буде виражена алгебраїчною сумою витрат за встановленими нормами, відхилень від норм в поточних витратах і відхилень за рахунок зміни планового виходу продукції.

Нормативний метод обліку витрат і калькуляції собівартості продукції є засобом управління прямими витратами і його використання у сільськогосподарському виробництві сприятиме:

- відображенню в обліку витрат за встановленими нормами і відхиленнями від цих норм, що посилить аналітичні якості регістрів бухгалтерського обліку;
- обчисленню собівартості продукції за діючими нормативами завчасно та виявленню в процесі виробництва відхилень від нормативів і причини їх виникнення;
- контролю зміни норм витрат у процесі виконання плану виробництва, моніторингу зниження або підвищення собівартості продукції та її формуванню;
- встановленню реальної ціни на основі нормативної розрахованої собівартості одиниці продукції;
- формуванню у працівників ощадливого ставлення до державних і власних коштів, стимулюванню дотримання встановлених нормативів.

Отже, в сільськогосподарських підприємствах є реальні можливості для застосування нормативного методу, оскільки його запровадження не вимагає суттєвих змін у діючій системі організації обліку й планування.

Водночас однією з основних перешкод щодо впровадження нормативного методу є складність та значний обсяг робіт щодо розробки норм, документування відхилень від норм та контролю за такими відхиленнями. Крім того, застосовують нормативи витрат праці, її оплати, матеріальних витрат, послуг допоміжних та обслуговуючих виробництв. Для систематизованої та узагальненої оцінки результатів необхідно на основі даних згаданих норм і нормативів розрахувати витрати на одиницю роботи чи продукції і таким чином визначити комплексні нормативи. Наприклад, у рослинництві в комплексні нормативи витрат на виконання сільськогосподарських робіт (за кожним видом робіт) необхідно включати витрати праці, оплату праці з нарахуваннями, витрати палива і мастильних матеріалів, добрив, отрутохімікатів і гербіцидів, амортизацію і поточний ремонт, насіння, кількість та вартість електроенергії та інших послуг, наданими іншими організаціями. Використання таких комплексних нормативів сприяє проведенню щомісячного і щоденного контролю та аналізу в системі управління діяльністю підприємства.

Доцільність застосування укрупнених нормативів як основної планово-нормативної інформації для обліку і аналізу пов'язана з тим, що одні і ті ж нормативи можуть бути використані як при нормативному методі обліку так і при будь-якому іншому методі. Використання норм витрат і контроль за ними забезпечує єдність методичної та інформаційної бази всіх елементів управління та управлінського обліку і аналізу, зокрема. Крім цього, впровадження комплексних нормативів дозволить скоротити час на складання завдань для підрозділів господарства, окремих виконавців сільськогосподарських робіт та сприятиме оперативному аналізу виконаних робіт.

### **Висновки та перспективи подальших досліджень**

Вивчення теоретико-практичних засад застосування методів обліку витрат та обчислення собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах показує, що вони не завжди задовольняють вимоги управління витратами та собівартістю. Нині розвиток нормативного методу повинен відбуватись в напрямі його комплексного використання, як для бухгалтерської реєстрації витрат і обчислення собівартості продукції, так і для робіт, пов'язаних з підготовкою виробництва, його оперативним плануванням, розрахунком спожитих ресурсів і аналізом собівартості. Застосування нормативного обліку дозволяє органічно поєднувати виробництво, облік витрат, калькулювання і аналіз собівартості у взаємопов'язаний комплекс, який ґрунтується на чинних нормах витрат при постійному обліку їх змін. Використовуючи інформацію про зміни чинних норм і відхилень від них, підприємства можуть своєчасно коригувати потребу в товарно-матеріальних цінностях.

Подальші дослідження слід зосередити на вивченні переваг і недоліків нормативного методу обліку витрат з метою його вдосконалення.

### Література

---

---

1. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський управлінський облік / *Ф.Ф. Бутинець*. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП «Рута», 2005. – 480 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. *Безруких П.С.* Учет затрат и калькулирование в промышленности. (Вопросы теории, методологии и организации) / *П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, И.П. Комисарова*. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 223 с.
  4. *Гильде Э.К.* Нормативный учет в промышленности / *Э.К. Гильде* – М.: Финансы, 1976. – 152 с.
  5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України №132 від 18.05.2001 р. // Бухгалтерія. – 2002. – № 18 – С. 25–35.
  6. *Поклад И.И.* Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции / *И.И. Поклад*. – М.: Финансы, 1966. – С. 175–181.
  7. Положення про визначення нормативних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції: наказ Міністерства аграрної політики України № 135 від 20.05.2002 р. // Вісник законодавства України. – 2002. – № 36. – С. 13–17.
  8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 13. – С. 7–12.
- 
-