

УДК 631.162:636.22\28

Гайдучок Т.С.
викладач-стажист

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ МОЛОЧНОГО СКОТАРСТВА.

У статті розкрито теоретичні підходи щодо вдосконалення обліку витрат та виходу продукції молочного скотарства з врахуванням міжнародних стандартів ведення бухгалтерського обліку та екологічних аспектів виробництва продукції молочного скотарства.

Нинішній етап розвитку економіки характеризується насамперед глибокими змінами в управлінні виробництвом, що потребує належного інформаційного забезпечення. Цього можна досягти, тільки створивши відповідну систему бухгалтерського обліку, яка б орієнтувалась на задоволенні потреб внутрішніх та зовнішніх споживачів інформації.

В останні роки відбулася і продовжується реорганізація виробництва, відносин власності, форм господарювання, що спричиняє необхідність змін в системі обліку виробництва, тобто проблема обліку витрат потребує додаткового дослідження.

В умовах формування ринкової економіки в завдання обліку виробництва і виходу продукції ставиться належне забезпечення потреб внутрішніх користувачів в достовірній інформації, що стосується ефективності виробництва в розрізі об'єктів затрат та центрів відповідальності.

Останнім часом в економічній літературі можна зустріти різні думки щодо ролі собівартості в господарському механізмі. Деякі економісти пропонують відмовитись від цього показника, мотивуючи тим, що в умовах ринку ціни на вироблену продукцію формуються на підставі попиту і пропозиції і визначення собівартості не дає бажаних результатів. Проте це не зовсім вірно. Перш за все, згідно з економічною теорією, собівартість завжди лежала в основі ціни, а також підприємство повинно знати, в що обходиться йому виробництво продукції і що воно може одержати при її реалізації.

Правильна побудова обліку та контролю витрат потребує належної систематизації витрат за їх складом, центрами відповідальності та об'єктами обліку.

Аналіз обліково-економічної літератури свідчить, що склад елементів витрат допускається дуже стислий, і тому це негативно впливає на організацію наступного контролю за їх рівнем, особливо при перевірці обґрунтованості складання та використанні бізнес-планів.

Проведенні нами дослідження свідчать, що на практиці в сільськогосподарських підприємствах допускається відхилення від діючих інструктивних положень щодо складу статей витрат. Такий підхід доцільно вважати цілком виправданим, оскільки розширення кількості статей дає можливість збільшувати інформаційну місткість системи аналітичного обліку з урахуванням особливостей кожного окремого господарства. Тому, при виділенні витрат в самостійні статті необхідно керуватися певними критеріями. В сучасних умовах виникли різні підходи щодо їх вибору.

Так, С.Ф.Голов виділив 3 основні принципи відбору статей витрат:

- врахування оцінки запасів та визначення фінансового результату (вичерпні та невичерпні; витрати на продукцію та витрати періоду; прямі та непрямі; основні та накладні);
- прийняття рішень (релевантні та нерелевантні, постійні та змінні, маржинальні та середні, дійсні та можливі витрати);
- контроль виконання (контрольовані та неконтрольовані витрати).

Для прийняття управлінських рішень необхідно розрізнити саме релевантні та нерелевантні витрати та доходи. **Релевантні витрати** – це витрати, що можуть бути змінені внаслідок прийняття рішення, а **нерелевантні витрати** не залежать від прийняття рішень.

Щоб управляти витратами, важливо знати, що відбувається з

ними при зміні обсягу виробництва. Більшість економістів за цією ознакою поділяють витрати на постійні, сума яких не залежить від обсягу виходу продукції, і змінні, сума яких збільшується чи зменшується при відповідних змінах обсягу виробництва.

Вивчення формування статей витрат в тваринництві показує, що якщо взяти такі витрати, як вартість підстилки, то її планують на голову худоби, тобто її сума не залежить від виходу продукції, а визначається наявним поголів'ям. Іншими словами, витрати в тваринництві в залежності від його обсягів ділять на три групи: постійні, умовно-постійні, змінні.

Постійні витрати не залежать від обсягу виробництва і кількості тварин (амортизація основних засобів, поточний ремонт тощо).

Сума умовно-постійних витрат визначається поголів'ям тварин і не залежить від виходу продукції (вартість паливно-мастильних матеріалів, підстилки), а змінні витрати залежать від виходу продукції.

Для забезпечення точного контролю за витратами виробництва вчений В.Б.Моссаковський пропонує обліковувати змінні й умовно-постійні витрати із більшою детальністю, а постійні по можливості об'єднати, тобто, відокремлення окремих статей визначається не їх питомою вагою, а роллю статті в процесі виробництва, а також потребами контролю за витратами.

Облік витрат на кожному підприємстві повинен забезпечувати дотримання режиму економії, попередження і недопущення перевитрат по окремих статтях.

Вибір системи обліку витрат в ринкових умовах впливає на формування цінової політики підприємства, регулювання його господарської діяльності.

У практиці зарубіжного обліку використовують кілька систем обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, найпоширенішими з яких є: системи стандарт-кост, директ-костінг, метод однорідних акцій, метод нормативного розподілу витрат. Застосування цих методів обліку на підприємствах України обмежене, оскільки не передбачене нормативними документами.

Зокрема, система стандарт-кост передбачає окремий облік витрат: стандартний (за нормами) і відхилень від стандартів (від норм). Ця система має багато спільного з нормативним методом. У системі стандарт-кост усі витрати розраховуються до початку виробництва. Вироби, операції та процеси калькуюються з використанням стандартів у кількісному і вартісному вираженні. Розробляються спеціальні рахунки для відображення фактичних витрат. Різниця між фактичною і стандартною собівартістю збирається на спеціальних рахунках. Система стандарт-кост розглядається як один із важливих інструментів контролю витрат у системі управлінського обліку.

Розглянутий метод являє собою облік і калькулювання повної собівартості продукції, тобто всі витрати відносяться на собівартість продукції і обліковуються в системі рахунків виробничого обліку.

Принципово інше значення має система директ-костінг, яка

представляє метод зрізаної (неповної) собівартості. При цьому методи обліку і калькулювання виробничі витрати поділяються на змінні (залежать від обсягу виробництва) і постійні (не залежать від обсягу виробництва). Постійні витрати вважаються витратами поточного періоду, не відносяться на собівартість, не розподіляються між виробами (об'єктами калькулювання), а прямо відносяться на результати господарської діяльності (збитки). Облік витрат і визначення собівартості готової продукції ведеться тільки по змінних витратах.

У системі директ-костінг формується новий показник результату діяльності – маржа із змінної собівартості, яка визначається як різниця між відпускною вартістю реалізованої продукції та змінними витратами, отримаємо кінцевий фінансовий результат – прибуток або збиток. Коли маржа із змінних витрат тільки відшкодує суму постійних витрат, досягається "мертва точка", або точка критичного обсягу виробництва, коли фінансовий результат дорівнює нулю.

На практиці можуть застосовуватись комбіновані методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, які дають змогу максимально використати переваги окремих методів для прийняття управлінських рішень.

Враховуючи недостатню готовність економічних служб до якісного виконання професійних обов'язків по розподілу затрат на постійні і змінні, доцільним є:

- створення в сільськогосподарських підприємствах груп для

вивчення основних положень управлінського обліку і розробки положень, згідно яких витрати можна було б групувати за названими вище ознаками

- розробка для декількох типів сільськогосподарських підприємств методичних рекомендацій щодо визначення складу постійних і змінних витрат;
- забезпечення підвищення рівня професійних знань з питань побудови і використання інформації управлінського обліку.

Як показує практика облікової роботи підприємств країн з ринковою економікою, розглянуті вище системи обліку затрат на виробництво і обчислення собівартості одиниці продукції застосовуються разом.

Усе це свідчить про те, що розробка і застосування прийомів управлінського обліку є справою загальнодержавною, важливою складовою національної облікової політики.

Рациональна побудова обліку витрат в значній мірі залежить від того, наскільки обгрунтовано визначені об'єкти аналітичного обліку. Їх правильний вибір, практичне застосування безпосередньо впливають на організацію обліку витрат, дозволяють організувати належне узагальнення результативної інформації. Обгрунтовані зведені й підраховані в грошовому виразі в розрізі відповідних об'єктів обліку витрати є основною передумовою достовірного калькулювання собівартості продукції.

Правильність обліку витрат на виробництво в значній мірі залежить від точності списання використаних цінностей, оплати праці тощо.

Проведені дослідження показують, що на практиці спостерігається недотримання планів документообороту. Або вони взагалі не складаються, або відсутні. Це призводить до того, що первинні документи надходять із запізненням і це не дає можливості своєчасно одержувати відповідну інформацію для ведення бухгалтерського обліку.

Необхідно також відмітити, що в діяльності підприємств спостерігаються і недоліки в документальному оформленні операцій по видачі кормів. Зокрема, відомості витрат кормів складають при їх одержанні на ферму, а операції по їх передачі працівникам, що обслуговують окремі групи тварин, документально не оформлюються. Це сприяє погіршенню контролю за повнотою згодовування їх. Деякі вчені-економісти пропонують списувати їх в два етапи: спочатку при відпуску з кормового двору записувати в підзвіт завідувачам ферм, а остаточно на підставі відомості витрат кормів списувати при безпосередній передачі працівникам, що обслуговують відповідні групи тварин. Особа, яка їх одержала, щоденно повинна підписувати її, цим самим підтверджуючи витрачання кормів.

Як відомо, найбільшого поширення набула журнально-ордерна форма обліку. Багаторічна практика застосування підтвердила її доцільність на застосування в сучасних умовах. Проте перехід до ринкової економіки, поява великої кількості підприємств різних форм

власності та сфери діяльності значно ускладнили її застосування. З'явилися нові рахунки, змінилися вимоги до накопичення даних аналітичного обліку. В умовах інфляції доводиться оперувати великими числами, досить часто вносяться зміни до нормативних документів, зросли вимоги до оперативних документів та до оперативного обліку. Доцільно також відмітити, що значно підвищилась вартість виготовлення бланків облікових реєстрів, особливо при друкуванні їх невеликими тиражами. І тому, щоб пристосувати існуючу форму обліку до роботи в нових умовах, потрібно:

- уніфікувати облікові реєстри, орієнтуючись на можливість застосування їх підприємствами різних форм власності;
- забезпечити більш рівномірне накопичення облікових даних у реєстрах обліку;
- передбачити можливість записів до реєстрів обліку операцій з великими числами.

Проведенні дослідження в господарствах Вінницької області показали, що її застосовують близько 60% сільськогосподарських підприємств, ще 20% ведуть облік частково за журнально-ордерною, а частково за меморіально-ордерною формою, 15% - використовують тільки меморіально-ордерну форму і менше 5% обстежених господарств застосовують ЕОМ при обробці облікової інформації.

Згідно з діючою інструкцією, для ведення синтетичного обліку процесу виробництва продукції тваринництва передбачено

використовувати наступні реєстри: журнал-ордер 10-2 с.г., виробничий звіт (форма 10-2 а с.г.) та книгу обліку виробництва (форма 10-2 б с.г.).

Практика показує, що для аналітичного обліку витрат виробництва і виходу продукції тваринництва тривалий час використовували виробничі звіти. Але серед економістів ще й досі тривають суперечки, де краще вести аналітичний облік - у книгах чи звітах.

І все-таки, на нашу думку, доцільніше облік вести у виробничому звіті, хоч він вже застарілий і не відповідає вимогам сьогодення, тому потрібно в деякій мірі його удосконалити. Перш за все, це особовий рахунок підрозділу і тому він повинен показувати як працює підрозділ, з якими результатами закінчує календарний рік. Оскільки особовий рахунок не пристосований для закриття, доцільно було б його дещо розширити для відображення закриття рахунку та обчислення собівартості виробленої продукції.

Правильна побудова обліку та контролю витрат потребує належної систематизації витрат. Необхідно відмітити те, що деякі статті вже застаріли, і тому потрібно вводити нові, розширити їх номенклатуру.

В сучасних умовах одним з важливих елементів групування витрат є їх поділ за елементами. В діючих нормативних документах виділяють п'ять економічних елементів (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних фондів, інші).

До елемента "Інші витрати" включено більше десяти найменувань витрат, але вони різні за своєю природою. Тому вважаємо за доцільне виділити фінансові витрати в самостійний елемент, до складу якого відносити: витрати на сплату відсотків за користування кредитом; оплату послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи плату за розрахункове обслуговування; вартість виготовлення і придбання цінних паперів; податки та відрахування в фонди, окрім тих, які покриваються за рахунок прибутку; витрати на оприлюднення річного звіту тощо.

Виділення даного елемента наблизить сучасний облік до міжнародних стандартів, дозволить більш точно визначити суму витрат. Це також дасть можливість поліпшити методику складання бізнес-планів та посилить контроль за витратами.

В сучасних умовах, коли гостро стоять екологічні проблеми, потрібно всі зусилля спрямовувати на виробництво екологічно чистої продукції молочного скотарства. І тому, враховуючи таку ситуацію, доцільно було б ввести окремо статтю "Витрати на екологію". Ця стаття дала б можливість обліковувати окремо витрати на виробництво екологічно чистої продукції і враховувати їх при визначенні ціни реалізації.

Розширення кількості статей збільшить інформаційну ємкість системи обліку, але при цьому зросте його трудомісткість. Необхідно правильно визначати критерії виділення витрат у самостійні статті. Затверджену номенклатуру статей витрат слід розглядати як обов'язкову

для звітності, а в конкретному господарстві при плануванні обліку і калькуляції може застосовуватись і більш детальний перелік витрат. Такий підхід цілком виправданий, бо для кожного рівня управління потрібна інформація різного ступеня деталізації.

Таким чином, враховуючи розширення номенклатури статей витрат, можна рекомендувати такий їх склад в тваринництві: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи; засоби захисту тварин; корми; роботи і послуги (при необхідності за їх видами); витрати на утримання основних засобів, в тому числі: пальне та мастильні матеріали, амортизація основних засобів; витрати на управління та обслуговування виробництва; непродуктивні витрати; витрати на екологію; інші витрати.

Одним із шляхів удосконалення обліку процесу виробництва є його комп'ютеризація. Сучасні комп'ютерні технології дозволяють переорієнтувати облік на одержання оперативної інформації, яка вкрай необхідна для управління.

Нині в сільськогосподарських підприємствах створились умови, коли мікро-ЕОМ можна встановити безпосередньо на фермах та інших підрозділах, де формуються документи. Тут їх дані доцільно записувати на машинні носії, і цю інформацію передавати в бухгалтерію (АРМ бухгалтера), що значно підвищує оперативність обліку, поліпшує його якість, дає можливість відмовитись від паперових носіїв.

Практика досліджуваних господарств Вінницької області показує, що автоматизація обліку

безпосередньо у виробничих підрозділах в сучасних умовах практично не можлива. Перш за все тому, що в умовах фінансової кризи дуже важко забезпечити відповідні підрозділи комп'ютерною технікою, а по-друге, спеціалісти не мають достатнього досвіду роботи з цією технікою.

Побудова обліку витрат на виробництво повинна сприяти створенню такого інформаційного сервісу менеджменту, який дозволив би мати точне уявлення про фактичні витрати та впливати на них в момент здійснення господарських операцій, а не після їх здійснення.

Література

1. Важов А.Я., Пучинскас К.К., Васильев А.Ф. Автоматизированная обработка учетной информации на сельскохозяйственных предприятиях. – М.: Агропромиздат, 1987. – 286с.
2. Ефіменко В., Зубілевич С. Міжнародний досвід і удосконалення системи бухгалтерського обліку та звітності в Україні // Бух. облік і аудит. – 1996. – №6. С. 13 – 15.
3. Зайшлюк І. Автоматизація бухгалтерського обліку в сільськогосподарському підприємстві // Бух. облік і аудит. – 1995. – №2. – С. 25 – 28.
4. Огійчук М.Ф. Удосконалення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах // Бух. облік і аудит. – 1997. – №9. – С. 31 – 37.
5. Олійник С.О. Обґрунтування структури витрат сільськогосподарських підприємств // Економіка АПК. – 1997. – №6. – С. 45 – 48.