



УДК 346.51; 366.42

ЕКОНОМІЧНА ДІАГНОСТИКА ПІДПРИЄМСТВА

Савченко Н.М.,
кандидат економічних наук, старший викладач
Савченко Р.О.,
асистент
Державний агроекологічний університет

СУЧАСНІ МЕТОДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ В РОСЛИННИЦТВІ

Анотація. В статті розглядаються основні методи обліку витрат виробництва та визначаються можливості їх використання в умовах рослинницької галузі

Annotation. In article the basic methods of the account of expenses of manufacture are considered and opportunities of their use in conditions plant science are defined.

Ключові слова: бухгалтерський облік, методи обліку витрат, попроцесний метод, позамовний метод, попередільний метод, таргет-кост, кайзен-кост

Постановка проблеми. В сучасних умовах для сільськогосподарських підприємств актуальним є раціональний вибір методу планування та обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції рослинництва. Законодавче затвердження підсистеми управлінського обліку сприяє свободі вибору методів обліку витрат в сільськогосподарських підприємствах. Між тим в системі цих методів появляється ряд змін, які виражені у виникненні нових, прогресивних методів обліку, що характеризують впровадження ефективних та перспективних напрямків, складають основу управління підприємством, посилюють контрольні функції обліку. Виникає поєднання та взаємопроникнення методів, нівелювання кордонів між ними. Це зумовлюється перш за все змінами методології та організації обліку в сучасних умовах. При цьому вибір методу має бути пов'язаний з технологією виробництва, його організацією, особливостями продукції, що виробляється [1].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. В науковій літературі питанням вибору методів обліку витрат для сільськогосподарських підприємств приділяється велика увага. Так, цій проблематиці присвячені праці Ф.Ф. Бутинця, П.В. Іванюти, В.Г. Лінника, Ю.Я. Литвина, М.Г. Маренич, М.Ф. Огійчука, О.Х. Румах, Л.К. Сук, З.М. Шевченко, В.П. Ярмоленка та ін.. Проведені дослідження показали, що всі автори розглядають традиційні, для вітчизняного бухгалтерського обліку, методи обліку витрат та можливості їх застосування в умовах рослинницької галузі.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є вивчення практичного досвіду вітчизняних сільськогосподарських підприємств в частині вибору методів обліку витрат в рослинництві, а також можливостей використання більш сучасних методів обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. У вітчизняній системі бухгалтерського обліку найширшого використання набули попередільний, позамовний, попроцесний та нормативний методи обліку витрат. Проведені дослідження облікової практики вітчизняних сільськогосподарських підприємств, на прикладі господарств Бершадського та Тростянецького районів Вінницької області показав, що найпоширенішим у використанні є попроцесний метод обліку витрат.

Пріоритетне використання попроцесного методу обліку витрат обумовлено специфікою технологічного процесу вирощування сільськогосподарських культур, адже він складається із сталої послідовності окремих операцій, яка зафіксована в технологічних картах вирощування сільськогосподарських культур, а також наступними факторами:

- якість продукції рослинництва одного періоду виробництва однорідна;

- технологічні процеси стандартизовані;
- сталий попит на продукцію рослинництва;
- пріоритетність контролю витрат виробництва за структурними підрозділами;
- інші фактори.

Перевагою використання попроцесного методу обліку витрат та виходу продукції в сільськогосподарських підприємствах є доступність, простота у використанні та можливості контролю за рівнем витрат по процесам та за структурними підрозділами.

Проте не можна обмежуватися використанням лише попроцесного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва. Так, на невеликих сільськогосподарських підприємствах або на підприємствах, які спеціалізовані на вирощуванні певної культури (однорідної групи культур) може використовуватись позамовний метод обліку витрат. Наприклад, позамовний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції можна застосовувати на підприємствах, що спеціалізуються на виробництві цукрового буряку. Так як власних цехів по переробці цукрового буряку на сільськогосподарських підприємствах немає і здають вони всю вирощену продукцію на цукрові заводи, то процес вирощування цукрового буряку можна вважати замовленням.

Проте слід відмітити, при використанні позамовного методу обліку витрат трудомісткість облікових процедур зростає, через підвищену деталізацію даних. Тому перш ніж запроваджувати в облікову практику позамовний метод потрібно зважити ефект від його використання, адже вартість таких даних може не компенсуватись через отримання низьких прибутків.

Що стосується попередільного методу обліку витрат, то його специфіка (сировина та матеріали проходять декілька завершених стадій обробки; після закінчення кожної стадії отримується не готовий продукт, а напівфабрикат) унеможлиблює його використання при обліку витрат та виходу продукції рослинництва.

Всі вище перераховані методи обліку витрат ґрунтуються на визначенні «історичної» собівартості. Узагальненими недоліками даних методів є:

- низька оперативність даних;
- відсутність зосередженості уваги на основних недоліках виробництва, а також будь-яких передумов визначення основних факторів його виробництва;
- ретроспективний аналіз витрат виробництва.

В економічній літературі зустрічаються думки про доцільність запровадження в облікову практику сільськогосподарських підприємств нормативного методу обліку витрат. Цієї думки притримуються зокрема такі провідні вчені, як Ю.Я. Литвин [2], В.К. Радостовець [3] та ін. При цьому В.К. Радостовець виступає за пріоритетне використання нормативного методу обліку витрат в умовах сільськогосподарського виробництва перед іншими галузями народного господарства, говорячи: «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 збої на виробництві і разом з керівником та відповідальними спеціалістами приймати необхідні заходи по їх усуненню».

Проте не дивлячись на переваги використання нормативного методу обліку витрат в умовах сільськогосподарського виробництва він не знайшов свого застосування у вітчизняних підприємствах. З нашої точки зору, така ситуація викликана значним впливом природних умов на технологічний процес, що може зумовити оперативні зміни в його проведенні та в нормативах витрат всіх видів ресурсів, недостатній рівень кваліфікації облікових працівників по впровадженню даного методу в практику, низький рівень автоматизації облікових процесів, небажання керівників сільськогосподарських підприємств виявляти резерви зниження витрат виробництва та ін.

Сучасний стан обліку витрат та виходу продукції рослинництва на сільськогосподарських підприємствах обумовлює необхідність дослідження зарубіжного досвіду організації системи управлінського обліку в частині методів обліку витрат. Причиною такої ситуації є потреба переорієнтації свідомості, перш за все керівників та головних бухгалтерів сільськогосподарських підприємств, на доцільність інтеграції накопиченого теоретичного та практичного досвіду вітчизняної облікової системи із передовими перспективними доробками зарубіжного обліку, що буде відповідати умовам ринкового середовища. На сьогодні, для ефективного функціонування та розвитку сільськогосподарських підприємств потрібна не просто констатація і ретроспективний аналіз витрат виробництва, а використання сучасних методів, які дозволяють об'єднувати облікові та аналітичні процедури в оперативному режимі.

З нашої точки зору заслуговують на увагу методи, що використовуються в практиці японських підприємств:

1. таргет-кост (target costing),
2. кайзен-кост (kaizen costing).

В Україні ці методи практично невідомі – увага в основному зосереджена на сучасному досвіді обліку та управління витратами підприємства англосаксонських країн.

Використання традиційних методів як вітчизняної, так і зарубіжної практики ґрунтується на забезпеченні певного рівня прибутку підприємства. При цьому деякі фактори залишають поза уваги. Як приклад – це якість продукції. Застосування в практиці вітчизняних підприємств методу таргет-кост дасть змогу уникнути цих проблем.

Суть методу таргет-кост полягає у визначенні ціни за одиницю продукції при якій підприємство зможе реалізовувати заплановану кількість продукції і одержувати заданий рівень прибутку. Алгоритм системи таргет-кост можна представити у вигляді:

собівартість – проектування – собівартість

При цьому собівартість можна визначити як різницю між показниками:

$$Сб = Ц - П,$$

де $Сб$ – собівартість продукції;

$Ц$ – ціна;

$П$ – прибуток.

Таке просте рішення дасть змогу одержати інструмент превентивного контролю та управління витратами. В кінцевому результаті підприємство вийде на потрібний рівень собівартості продукції не за рахунок зниження якості продукції, а за рахунок ефективної роботи управлінського персоналу, обліково-економічної служби з пошуку резервів зниження витрат виробництва.

На відміну від загальновідомих методів обліку витрат, таргет-кост зорієнтований на стратегічне покращення показників діяльності, за рахунок покращення якості продукції та зниження витрат виробництва.

Використання елементів системи таргет-кост є перспективним в умовах рослинницької галузі на вітчизняних сільськогосподарських підприємствах у випадках запровадження вирощування виробництва нових видів продукції та при удосконаленні технологічних процесів уже діючих виробництв. При цьому головною умовою, яка ставиться при впровадженні системи таргет-кост є тісна взаємодія всіх структурних підрозділів підприємств, об'єднаних єдиною метою – досягнення певного рівня собівартості із заданою якістю продукції. Весь технологічний процес повинен контролюватися та координуватися у відповідності до поставленої стратегічної мети керівником та головними спеціалістами підприємства.

Можна запропонувати наступні етапи запровадження системи таргет-косту в сільськогосподарських підприємствах:

- визначення бажаної ціни реалізації одиниці продукції;
- встановлення граничної планової собівартості одиниці продукції;
- порівняння планової та фактичної собівартості для визначення шляхів скорочення витрат виробництва;
- коректування технологічного процесу, використання всіх видів ресурсів для досягнення поставленої мети.

При проходженні даних етапів немає виникнути серйозних проблем, адже в практиці використовується планові показники собівартості продукції, проводяться аналітичні роботи по дослідженню розміру витрат у динаміці, сільськогосподарські підприємства розбиті на структурні підрозділи за якими ведеться облік та ін.

Проте є певні перешкоди щодо використання системи таргет-кост:

1. відсутність проведення маркетингових досліджень в сільськогосподарських підприємствах: на жодному із досліджуваних сільськогосподарських підприємствах Вінницької області в штаті не передбачена посада маркетолога;
2. багаторазова ітерація (повторення) в процесі досягання поставлених цілей, що підвищує трудомісткість обліково-аналітичних процедур;
3. підвищення можливостей виникнення конфліктних ситуацій при досягненні цільової калькуляції;
4. відсутність належного технічного забезпечення та професійного рівня працівників сільськогосподарських підприємств;
5. відсутність персональної відповідальності, а отже і мотивації, працівників структурних підрозділів.

Іншою перспективною, у використанні в обліковій практиці сільськогосподарських підприємств, системою обліку та управління витратами виробництва є система кайзер-кост. Вона передбачає забезпечення необхідного рівня собівартості продукції та пошук можливостей зниження витрат до певного цільового рівня.

Якщо система таргет-кост більше використовується на етапах впровадження нових видів продукції або модернізації технологічного процесу чи якісних характеристик продукції, то основними умовами використання системи кайзер-кост є:

- перманентне удосконалення технологічного процесу виробництва продукції підприємства;
- поступовість покращення показників діяльності підприємства за участю всіх структурних підрозділів;
- раціональна мотивація і координація працівників підприємства.

Для цього необхідно розробити систему мотивації праці робітників структурних підрозділів, визначити види їх відповідальності за негативні тенденції у зростанні витрат, у зниженні урожайності сільськогосподарських культур, в погіршенні якісних характеристик продукції та перманентно підвищувати їх професійний рівень. Адже трудові ресурси є рушійною силою по підвищенню результативності діяльності сільськогосподарських підприємств.

Висновки з даного дослідження. Перераховані вище методи обліку витрат як вітчизняних так і зарубіжних не обмежують їх повний перелік. Вітчизняні підприємства в праві самостійно обирати розробляти методологію управлінського обліку в частині методів обліку витрат. Проте слід пам'ятати, що при використанні будь-якого із сучасних методів обліку витрат потрібно враховувати досвід вітчизняної бухгалтерської школи, а не намагатися 1:1 відтворити зарубіжну модель обліку. Це зумовлюється, перш за все, особливостями розвитку ринкових відносин в Україні, менталітетом, конкурентним середовищем, потребами управлінського персоналу в інформації та метою існування суб'єкта господарювання. Ефективним є інтеграція елементів існуючих методів обліку витрат, так як кожен із них має свої переваги та недоліки, для досягнення оптимального рівня прибутковості підприємств.

Використана література

1. Зинченко А.А. Методы учета затрат // Глав бух. Приложение «Учет в производстве». – 2003. – № 4. – С. 32.
2. Литвин Ю.Я. Нормативный метод учета в сельском хозяйстве. – К.: Вища школа, 1985. – 157 с.
3. Радостовец В.К. Калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях: Учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 160 с.