

**ОЦІНКА МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ
СОБІВАРТОСТІ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЦТВОМ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ**

*Пилипенко К.А., к.е.н., доцент кафедри
Полтавська державна аграрна академія*

Здійснено порівняння бухгалтерського та управлінського підходів щодо визначення, обліку та класифікації витрат. Виокремлено та згруповано класифікаційні ознаки витрат залежно від цілей управлінського та бухгалтерського обліку на підприємстві.

In the article comparison of book-keeping and administrative approaches is carried out in relation to determination, account and classification of costs. The classification signs of costs are defined and grouped depending on administrative or book-keeping accounting.

Постановка проблеми. Центральне місце в управлінському обліку виробничих підприємств посідає саме облік витрат і калькулювання собівартості продукції, який дозволяє порівнювати витрати та доходи, вибирати оптимальну цінову і збутову політику та управляти фінансовими результатами. Особливе значення при цьому має науково обґрунтована класифікація витрат та методів їх обліку, що взаємозалежать один від одного. Саме методи калькулювання передбачають відповідну класифікацію витрат, яка і впливає на величину собівартості та розподіл витрат.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання класифікації витрат досліджувалися у роботах відомих вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема І.А. Басманова, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, С.Ф. Голова, К. Друрі, О.Д. Каверіної, Т.П. Карпової, Н.Г. Кондратової, В.С. Лень, А.Ш. Маргуліса, Л.В. Нападовської, С.О. Ніколаєвої, Я.В. Соколова, А. Яругової та інших.

Постановка завдання. Метою роботи є розмежування класифікаційних ознак витрат залежно від їх цільового використання у бухгалтерському та управлінському обліку на підприємствах з метою управління виробництвом сільськогосподарської продукції та прийняття управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вивчення класифікації витрат на сьогоднішній день є досить актуальним, оскільки сучасні вимоги до інформації потребують наявності деталізованих та багатоваріантних інформаційних потоків про витрати в цілому. Саме від правильної класифікації витрат залежить вибір оптимальних варіантів та ефективність прийняття різноманітних управлінських рішень, що впливає на рівень показників, які характеризують діяльність суб'єкта господарювання. Доречно відмітити Голова С.Ф., що правильна класифікація будь-якої сукупності має таке ж важливе значення, як лікарський діагноз для кожного окремого органа або хвороби всього організму [2]. Застосування неправильної класифікації витрат призводить до прийняття неефективних управлінських рішень, які в подальшому негативно впливатимуть на результати та розвиток роботи підприємства.

Основні засади класифікації витрат відповідно до законодавства України розкриті в П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” та П(С)БО 16 “Витрати” і передбачають їх групування відповідно до видів діяльності, за якими

були здійснені витрати, а саме витрати звичайної та надзвичайної діяльності. При цьому витрати звичайної діяльності виникають у зв'язку із здійсненням операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Отже, у фінансовому обліку в основу класифікації витрат покладено види діяльності.

У бухгалтерському управлінському обліку професор Ф.Ф. Бутинець виділяє такі основні групування витрат: за елементами витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати); за статтями витрат; за способом їх включення до витрат окремих структурних підрозділів підприємства (прямі і непрямі витрати); за обсягом виробництва продукції (змінні і постійні); за звітними періодами (витрати звітних періодів та витрати майбутніх періодів); за функціональним призначенням [1].

На нашу думку, для управлінського обліку найбільш доцільними та повними є напрями класифікації витрат, що повністю відповідають його потребам та можуть бути використані для удосконалення методики управлінського обліку в практиці вітчизняних підприємств. Вибір ознак групування витрат в першу чергу залежить від поставленого завдання, тому ми вважаємо, що для практичного застосування в управлінському обліку недоцільно обмежуватися загальноприйнятою класифікацією витрат.

На сільськогосподарських підприємствах для цілей фінансового обліку використовують класифікацію витрат, наведену в П(С)БО 16 "Витрати", а для внутрішньогосподарського планування, обліку і калькулювання собівартості продукції застосовують класифікацію витрат, подану у Методичних рекомендаціях [3]. Для організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах необхідно застосовувати таку класифікацію витрат, яка б повністю відповідала його потребам та забезпечувала керівників повною і необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень як поточних, так і на перспективу.

Враховуючи досвід вітчизняної та зарубіжної практики обліку, нами на основі систематизації різних видів витрат запропоновано на сільськогосподарських підприємствах класифікувати витрати в управлінському обліку для прийняття управлінських рішень за такими напрямками: для визначення собівартості продукції (робіт, послуг), оцінки запасів і фінансових результатів; для аналізу і планування; для контролю і регулювання (рис. 1). За допомогою запропонованої класифікації витрат можна отримати більш точну, розширену та деталізовану інформацію про витрати, проводити поглиблений і ґрунтовний їх аналіз, планування та контроль. Кожен елемент витрат є єдиним і неподільним, незалежно від кількості статей групування. Така інформація дозволяє обліковувати, аналізувати, планувати і контролювати витрати як по кожному об'єкту (підрозділу), так і по підприємству в цілому та є основою для складання розділу 2 "Елементи операційних витрат" Звіту про фінансові результати.

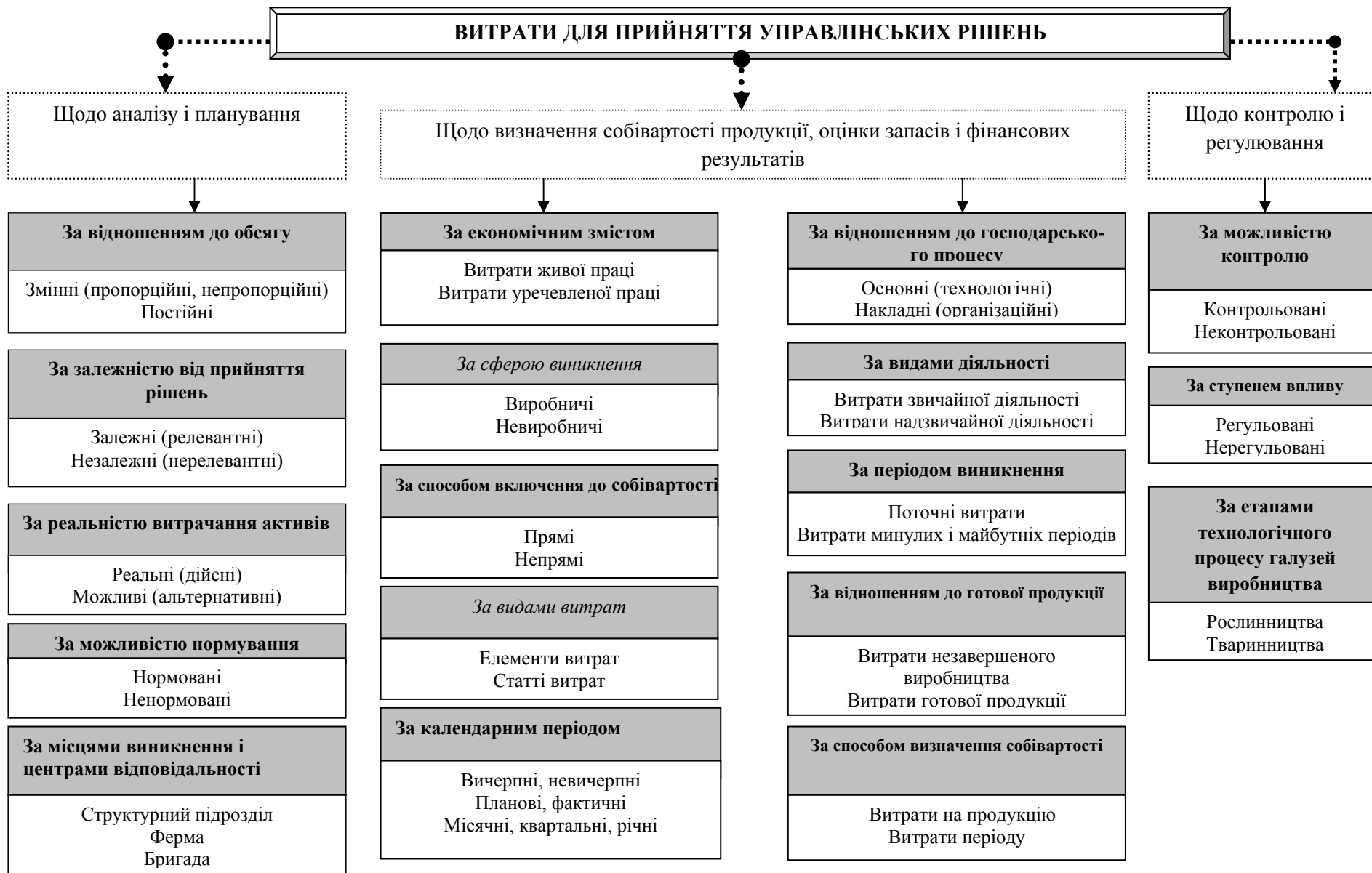


Рис. 1. Класифікація витрат в управлінському обліку сільськогосподарських підприємств

Запропонована класифікація витрат для побудови управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах дає можливість здійснювати управління витратами з метою забезпечення ефективного процесу виробництва і реалізації продукції. Для цього внутрішньогосподарський облік повинен мати відповідні методи обліку витрат.

Так під методом обліку витрат розуміють: сукупність прийомів організації документування і облікового відображення виробничих витрат, які дозволяють визначити фактичну собівартість продукції та подають необхідну інформацію для контролю над процесом формування собівартості продукції [4]; сукупність способів аналітичного обліку витрат на виробництво за калькуляційними об'єктами і прийомами розрахунку собівартості калькуляційних одиниць [3]; дослідження витрат виробництва і реалізації продукції і контролем витрат, визначенням собівартості виробів і робіт” [1]; сукупність способів і прийомів, за допомогою яких в бухгалтерському обліку відображають витрати і процес формування собівартості продукції [2]; визначення складу та розмірів витрат по окремій продукції, видах, групах виробів, переділах, замовленнях, роботах, послугах.

Крім методів обліку витрат, існують і методи калькулювання, що являють собою сукупність способів і прийомів, необхідних для розрахунку собівартості конкретного виду продукції калькулювання; сукупність прийомів розподілу витрат за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання [1]. У цілому облік витрат підпорядковується цілям калькулювання. В практиці України існувало декілька методів обліку витрат і калькулювання фактичної собівартості продукції, регламентованих ще Типовим положенням із планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Однак після прийняття в 2000 р. Національних П(С)БО і зокрема П(С)БО 16 “Витрати” підприємствам пропонується здійснювати калькулювання за іншою методикою, відмінністю якої є порядок віднесення до собівартості непрямих витрат (змінних і постійних).

Новим етапом розвитку як управлінського обліку, так і його методології, став метод обліку за центрами відповідальності (ресібл-центри), розроблений Джоном А. Хіггінсом, який вже на початку 50-х років набув значного поширення в зарубіжних країнах. Ресібл-центри призначені для контролю діяльності осіб, які мають право розпоряджатися фінансовими ресурсами підприємства. У 1952 р. Дж. А. Хіггінс на основі ідей “стандарт-кост” сформував концепцію центрів відповідальності. Це нове психологічне трактування обліку, спрямоване на організацію поведінки адміністраторів, його мета - не скільки контроль, скільки допомога адміністраторам в організації самоконтролю; за правилом Хіггінса, до кожної структурної одиниці підприємства включаються ті і тільки ті витрати або доходи, за які вона може відповідати і які контролює.

Що стосується потреб керівництва, то інформації нормативного та попереднього методів для прийняття управлінських рішень недостатньо, тому

для внутрішньої звітності підприємствам пропонуємо використовувати метод обліку витрат і калькулювання собівартості “директ-костинг”, використання якого дозволить виявляти найбільш рентабельні види продукції та приймати відповідні рішення щодо їх виробництва.

З метою планування, обліку і контролю діяльності структурних підрозділів на сільськогосподарських підприємствах доцільно використовувати метод обліку за центрами відповідальності (сегментами). Застосування даного методу в практиці управлінського обліку дозволить підвищити точність калькуляційних розрахунків, застосовувати різноманітні методи розподілу непрямих витрат по структурних підрозділах і видах продукції та проводити аналіз і контроль результатів діяльності окремих центрів відповідальності.

Крім вищезгаданих методів обліку витрат, в практиці сільськогосподарських підприємств, залежно від поставлених завдань управлінського обліку, можна використовувати і такі методи, як таргет-костинг – для встановлення доцільності виробництва того чи іншого виду продукції при різній технології його вирощування. При цьому реалізаційна ціна може визначатися як маркетинговою службою підприємства, так і державою (наприклад, при встановленні державою ціни на цукровий буряк (цукор) власнику підприємства слід прийняти рішення щодо виробництва цукрового буряку при збільшенні мінеральних добрив, які збільшують урожайність і фактичні витрати, понесені на його вирощування, принесуть бажаний прибуток, при цьому слід враховувати і вплив природно-кліматичних умов на урожайність продукції); бенчмаркінг – для порівняння показників і якісних параметрів у межах підприємств, підрозділів (ферм, бригад); вартісний аналіз – для планування витрат та фінансово-господарської діяльності підприємства.

Висновки. Проаналізувавши методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що наведені в економічній літературі та використовуються в зарубіжній і вітчизняній практиці, можна зробити висновок, що управлінський облік повинен передбачати перелік методів витрат, що можуть застосовувати сільськогосподарські підприємства для обліку витрат при складанні фінансової та управлінської звітності. Тому вибір методів обліку витрат повинен відповідати інтересам прийняття рішення і може використовуватися незалежно від прийнятих методів у фінансовому та податковому обліку, а можливість їх вибору залежить від цілей управління і рішень керівника та оцінюється їх ефективністю.

Література:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : [навчальний посібник для студентів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит"] / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевські, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник / С.Ф. Голов. – К. : Лібра, 2003. – 704 с.
3. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік : [навчальний посібник] / О.В. Лишиленко. - К. : «Центр навчальної літератури», 2006. - 254 с.
4. Нападовська Л.В. Управлінський облік : [монографія] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. – 450 с.