

УДК 657.471

О. М. Вишнеvsька,

д. е. н., професор, Миколаївський національний аграрний університет

О. В. Кривошеєв,

магістр обліково-фінансового факультету, Миколаївський національний аграрний університет

## ВИКОРИСТАННЯ СИСТЕМ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

O. Vishnevskaya,

doctor of economic Sciences, Professor

A. Krivosheev,

master of Finance and accounting faculty

Nikolaev state agrarian University

### USE OF SYSTEMS COST MANAGEMENT IN AGRICULTURAL ENTERPRISES

Розглянуто загальні особливості систем управління витратами, виділено їх переваги та недоліки. Визначено важливість для сільськогосподарських підприємств використання продуманої системи управління витратами. Визначено джерела економії витрат у разі використання системи "стандарт-кост". Наведено варіанти використання системи "директ-кост" і визначено доцільність їхнього використання у сільськогосподарських підприємствах.

General features of control systems are considered by expenses, their advantages and lacks are allocated. Importance for agricultural enterprises of use of the thought over control system is specified by expenses. Sources of economy of expenses are specified at use of system "standard costing system". Variants of use of system "direct costing system" are resulted and the expediency of their use in agricultural enterprises is specified.

*Ключові слова: управління витратами, "директ-кост", "стандарт-кост", оптимізація.*

*Key words: management of costs, "direct costing system", "standard costing system", optimization.*

#### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У сільському господарстві виробництво продукції, як і в інших галузях народного господарства, пов'язане із використанням виробничих ресурсів галузі — земельних, трудових, водних, матеріальних, які частково або повністю переносять свою вартість на вартість створеної продукції. Сукупністю використаних і перенесених на продукцію виробничих ресурсів є витрати виробництва.

Ефективність використання ресурсів сільськогосподарського підприємства, економічне обґрунтування усіх видів витрат, постановка управлінських рішень, орієнтованих на оптимізацію "витрати-якість" стає найважливішою умовою досягнення максимального прибутку відповідно до наявних ресурсів.

Оптимізація у використанні ресурсів пов'язана не лише із розвитком галузі, а і підвищенням конкурентних переваг продукції на зовнішньому ринку.

#### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Опрацювання літературних джерел надало можливість виявити, що використання методів управління витратами досліджено у роботах таких вчених, як М.С. Бабич, Ф.Ф. Бутинець, А.З. Гільмуліна, І.Є. Давидович, С.І. Дробязко, Т.Г. Дроздова, В.П. Зотов, А.М. Зубахін, А.І. Капінос, В.Г. Лебедєв, М.В. Реслер, Н.В. Тлучкевич, С.В. Черемисина та інших.

Проте використання систем управління витратами у сільському господарстві потребує деталізації, особливо у контексті підвищення конкурентних переваг.

#### ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою роботи є опрацювання сутності і практичного використання сучасних методів управління витратами у сільському господарстві і виявлення можливостей щодо забезпечення ефективності використання ресурсів зниження собівартості, підвищення конкурентоспроможності продукції.

#### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Управління витратами — це динамічний системний процес регулювання рівня витрат живої і уречовленої праці, з метою досягнення максимального прибутку відповідно до наявних ресурсів. При цьому основну питому вагу у структурі загальних витрат складають поточні витрати, які є вартістю матеріальних, трудових, фінансових і інших ресурсів, використаних за звітний період у процесі діяльності підприємства [1].

Питання обліку та контролю витрат з метою зниження собівартості продукції знаходяться поза увагою керівників підприємства та бухгалтерів. Забезпечити рентабельність роботи підприємства, у першу чергу, прагнуть за рахунок високих відпускних цін, а не за рахунок економії витрат виробничих ресурсів. Однак це ненадійний і безперспективний спосіб мінімізації виробничих ризиків [2].

Більшість сільськогосподарських підприємств використовують метод послідовного накопичення інформації щодо фактичних витрат виробництва. Облік фактичних витрат ведеться без віддзеркалення в обліку даних про їхній нормативний рівень.

1-й етап	Розробка нормативів витрат
2-й етап	Здійснення порівняльного аналізу норм і фактичних показників витрат на виробництво
3-й етап	Пошук відхилень і з'ясування причин їх виникнення
4-й етап	Аналіз відхилень і коригування нормативів з урахуванням різноманітних факторів

**Рис. 1. Алгоритм дій за використання методу "стандарт-кост"\***

\* Розроблено автором з використанням [3]

Недоліком методу є обмеженість у оперативному виявленні і усуненні зайвих витрат.

Більш прогресивним є використання методу "стандарт-кост", який забезпечує високу оперативність отримання облікових даних, їхню аналітичність і точність обчислення собівартості одиниці продукції за видами.

Алгоритм дій у системі управління представлено нами на рисунку 1.

Метод "Стандарт-кост" характеризується тим, що за кожним видом продукції складається попередня нормативна калькуляція. Нормативна калькуляція обчислюється на початок звітного періоду і є величиною витрат, яку організація на момент складання калькуляції, виходячи з технічного рівня виробництва і прийнятої технології, витрачає на одиницю виробленої продукції з урахуванням діючих норм і нормативів за статтями калькуляції. За дієвої організації технологічного процесу фактичні витрати на виробництво не повинні перевищувати нормативні. Відхилення від нормативної собівартості може бути наслідком порушення технології виробництва або виявлення прихованих резервів [4].

Облік витрат організовується таким чином, що усі поточні витрати поділяються на витрати за нормами і відхилення від норм. Інформація щодо виявлення відхилень дозволяє управляти собівартістю продукції і калькулювати фактичну собівартість продукції шляхом різниці із нормативною собівартістю, відповідної долі відхилень від норм у розрізі статей витрат.

Система "Стандарт-кост" заснована на жорсткому нормуванні усіх витрат і дозволяє розраховувати "стандартну" собівартість продукції, припускає облік і детальний аналіз фактичних відхилень від стандартних з наступним покладанням відповідальності за несприятливі відхилення на керівників центрів витрат [5].

Основою формування "стандарт-кост" на підприємствах є чітке встановлення доказових норм витрат сировини і матеріалів, енергії, робочого часу, кількості і продуктивності праці, заробітної плати і інших витрат, пов'язаних із виробництвом продукції за видами, напівфабрикатів, на усіх етапах виробничого циклу. Нормативи повинні мати абсолютно чітке і зрозуміле обґрунтування, отримане у результаті нормування або технологічних розрахунків, за результатами спеціальних вимірів.

Проте за "жорсткого" підходу, нормативи встановлюються так, щоб їх практично неможливо було перевиконати. Їх невиконання на 80% характеризує дієвість проведеної роботи. Якщо відбувається перевиконання норми, це означає, що нормативи були встановлені із запасом, тобто неправильно, оскільки був прихований певний резерв економії витрат або підвищення продуктивності. У основі розробки так званих "ідеальних" стандартів покладено уявлення щодо роботи у ідеалізованій виробничій ситуації: найвища продуктивність,

найменші ціни на сировину, найвища якість залучених ресурсів, відсутність браку і втрат з вини персоналу, відсутність порушень у організації виробництва. Ідеальні норми витрат формуються за сприятливих умов виробництва, дотримання технології і відповідної кваліфікації працівників. Ідеальні норми практично не можуть бути досягнуті у практичній діяльності, але одночасно з цим вони можуть виконувати стимулюючу роль. Використання таких норм у обліковому процесі не приносить позитивного економічного ефекту [6].

Джерелами економії у "стандарт-кост" є:

- виявлення напрямів щодо усунених витрат (несприятливих відхилень), які знижують фінансові результати діяльності;
- надання керівництву точної і своєчасної інформації щодо рівня собівартості продукції для планування продажів і ціноутворення;
- зменшення навантаження на обліковий підрозділ;
- стимулювання роботи колективу підприємства з метою досягнення поставлених цілей;
- персоніфікація відповідальності за витрати.

Суттєвим недоліком зазначеного методу є труднощі щодо визначення розмірів стандартів та норм, що призвело до виникнення методу "директ-кост", який характеризується використанням неповної виробничої собівартості і маржинальним прибутком.

"Директ-костинг" є системою управлінського обліку, в основу якої покладено класифікацію витрат на постійні і змінні, облік і аналіз витрат і результатів виробничої діяльності з метою обґрунтування дієвих управлінських рішень. Специфікою системи "директ-костинг" є те, що собівартість продукції (робіт, послуг) обчислюється на базі змінних витрат, з віднесенням постійних витрат на зменшення фінансових результатів звітного періоду, у якому вони виникли.

У сільськогосподарських підприємствах поділ витрат на змінні і постійні є досить важливим і необхідним, оскільки основну частину витрат при виробництві продукції займають матеріальні витрати, які займають найбільшу питому вагу у витратах на виробництво.

Використання системи "директ-костинг" відбувається у трьох варіантах:

— класичний (простий) "директ-костинг", який передбачає калькулювання за прямими (тобто усіма змінними) витратами;

— система змінних витрат (розвинутий) — собівартість включає змінні витрати і прямі постійні витрати;

— система обліку витрат залежно від завантаження виробничих потужностей — у калькуляцію включаються всі змінні витрати і змінна частина постійних витрат, визначених з урахуванням коефіцієнта використання виробничої потужності [7].

Технологія вирощування сільськогосподарських культур і тварин передбачає розподіл непрямих витрат та розрахунок собівартості продукції наприкінці року, тому застосування методу обліку змінних витрат є необхідним для практичної реалізації, оскільки сприятиме періодичному визначенню собівартості і фінансового результату за видами виробництва, продукції (робіт, послуг), виявленню найбільш рентабельних видів продукції та прийняттю відповідних рішень щодо їхнього виробництва.

У практиці сільськогосподарських підприємств доцільно використовувати розвинутий "директ-кост", тому що при виробництві окремих видів продукції собівартість слід визначити за змінними витратами, і за прямими постійними. Якщо за певними видами продукції неможливо виділити прямі постійні витрати, то для розрахунку собівартості слід використовувати методику простого "директ-костингу" [8].

Система калькулювання змінних витрат надає змогу визначити маржинальний дохід, широко застосовуваний для аналізу прибутковості і прийняття управлінських рішень. Історично маржинальний підхід став використовуватися у західних країнах тоді, коли вичерпала себе модель екстенсивного розвитку виробництва і на її зміну прийшла модель інтенсивного розвитку.

Застосування маржинального підходу у практиці обліку сільськогосподарських підприємств має ряд переваг, зокрема: калькуляція собівартості за змінними витратами забезпечує більш корисною для прийняття рішень інформацією; фінансовий результат за відповідний період не змінюється під впливом постійних витрат за зміни залишків запасів; маржинальний прибуток дозволяє проводити аналіз беззбитковості виробництва; відсутність капіталізації постійних накладних витрат у неліквідних запасах; звіти про витрати, доходи і фінансові результати можна складати у розрізі видів виробництва, продукції (робіт, послуг) протягом року за необхідністю.

Однак організація калькулювання собівартості продукції за системою "директ-костинг" у сільському господарстві пов'язана із низкою проблемних аспектів, які зумовлені особливостями цієї системи, а саме: труднощі при розподілі витрат на змінні та постійні; необхідність встановлення цін на продукцію з урахуванням покриття частки постійних накладних витрат.

Управління витратами у сільськогосподарських організаціях ускладнюється ще й його особливостями. Кінцеві результати багато у чому залежать не від кількості і якості вживаних ресурсів, а від природно-

кліматичних умов, за яких здійснюється виробництво.

## ВИСНОВКИ

Обґрунтовані нами системи управління витратами дозволяють підвищити контроль за витратами, зокрема значно підвищити оперативність інформації щодо відхилення витрат за всіма технологічними процесами, та є важливим аспектом прийняття управлінських рішень і коригування виробничих програм.

На наш погляд, використання систем управління витратами дозволяє забезпечити дієвість системи управління ресурсами сільськогосподарських підприємств. Що, у свою чергу, впливає на зниження собівартості виробництва і підвищення конкурентоспроможності продукції, призводить до мінімізації ризиків і дозволяє забезпечити приріст фінансових результатів діяльності підприємства.

## Література:

1. Зотов В.П. Совершенствование управления текущими затратами с целью эффективного управления прибылью в АПК / В.П. Зотов, А.М. Зубахин, А.И. Капинос, А.З. Гильмулина // Вестник Новосибирского государственного аграрного университета. — 2012. — № 22. — С. 165—170.

2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. — 3-тє вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП "Рута", 2005. — 480 с.

3. Черемисина С.В. Сравнительный анализ нормативного метода калькулирования себестоимости и метода стандарт-кост / С.В. Черемисина, Н.В. Ленчевская // Вестник Томского государственного университета. — 2007. — № 300. — С. 82—85.

4. Глущкевич Н.В. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості в сільському господарстві / Н.В. Глущкевич // Збірник наукових праць Луцький національний технічний університет. — 2008. — Випуск 5 (20). — Ч. 2.

5. Реслер М.В. Оперативне управління в системі нормативного методу обліку та контролю / М.В. Реслер // Сталий розвиток економіки. — 2012. — № 15. — С. 190—192.

6. Лебедев В.Г. Управление затратами на предприятии / В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, Т.А. Фомина, С.В. Сапунов; под общ. ред. Г.А. Краюхина. — СПб.: "Бизнес-пресса", 2008.

7. Бабич М.С. Калькулювання собівартості продукції: сучасні українські реалії та світовий досвід / М.С. Бабич, П.Л. Гулько // Наук. вісн. Волин. держ. ун-ту ім. Лесі Українки. — Луцьк, 2000. — № 12. — С. 253—261.

8. Глущкевич Н.В. Застосування системи обліку за змінними витратами в сільськогосподарських підприємствах / Н.В. Глущкевич // Наук. вісн. Волин. нац. ун-ту ім. Лесі Українки. — Луцьк, 2009. — № 7. — С. 168—174.

Стаття надійшла до редакції 07.05.2013 р.