

*Микола Палюх,
Наталя Домбровська*

***Прийняття управлінських рішень на основі
нормативного методу обліку витрат і
системи «директ-костинг»***

За роки реформ сільське господарство не стало конкурентноздатнішим на галузевих ринках сільськогосподарської продукції. Немає відпрацьованих моделей і форм господарювання, які відповідають умовам України і ефективної достатності для продовольчої безпеки, не сформовані зони

товарного виробництва і закупок сировини, підприємство в сільському господарстві не стало вільним, як і ринок сільськогосподарської продукції. Через це продовжується політика жорсткого адміністрування в управлінні галуззю.

Як показує досвід, вирішення задачі лежить у площині управління, а тому стратегічним напрямком аграрної політики в умовах формування ринкових відносин і загострення конкуренції товаровиробників є пошук нових підходів до калькулювання собівартості продукції та ціноутворення. Суттєві можливості для вдосконалення обліку й аналізу відкриває система «директ-костинг» і нормативний облік витрат, які ґрунтуються на чіткому розподілі витрат на змінні і постійні, а також на відповідному відношенню до них. Зокрема, в собівартість продукції включають тільки змінні витрати, як такі, що є функцією обсягу виробничої діяльності, а постійні витрати (як такі, що є лише функцією часу) обліковують окремо і списують безпосередньо на результати діяльності підприємства.

Показник собівартості найболючіше реагує на всі зміни, які відбуваються у виробничому процесі. Не дивлячись на те, що ставлення різних економістів до показника собівартості не однозначне, з точки зору того, що включати в її склад, а що не включати, питання її сутності й необхідності на даному етапі розвитку нашої економіки є актуальними. Звідси постають і мають велике значення питання досконалості облікової інформації, яка її формує, в той же час як досконалість обліку витрат залежить від досконалості методів, якими користуються при вирішенні практичних питань організації та ведення обліку оперативного контролю за витратами виробництва. Ні для кого не є секретом той факт, що в системі обліку й контролю будь-якого підприємства центральне місце займає облік і контроль витрат. І хоч в умовах ринку ціну визначає попит і пропозиція того чи іншого товару, мати орієнтир для керівника господарства в процесі виробництва про ефективне чи збиткове господарювання допоможе лише досконала система обліку виробничих витрат. Кожен структурний підрозділ господарства повинен володіти повною інформацією про рівень і структуру поточних витрат на виробництво продукції. Без такої інформації визначити результати господарської діяльності просто неможливо. Облік і контроль витрат на виробництво повинні забезпечити необхідну інформацію для обчислення фактичної собівартості продукції шляхом складання калькуляції, яку в останні роки деякі економісти вважають не обов'язковою в умовах існування ринкових відносин. Нині вважається ефективним використання

показника собівартості продукції керівництвом господарства не в кінці року, після завершення всього виробничого циклу, а за короткий проміжок часу – краще до початку процесу виробництва. Тобто мова йде про те, що в ринкових умовах реальність планової і облікової інформації для визначення ціни продукції не після закінчення процесу виробництва, а до його початку, повинна бути обов'язковою умовою. Це дозволяє орієнтувати виробника на фінансовий результат його роботи, що можна забезпечити лише за умов оперативності й аналітичності облікової інформації. Якщо в умовах промислового виробництва, коли калькулювання собівартості продукції проводиться щомісяця, тобто більш оперативно, то в сільськогосподарському виробництві з причин його особливостей собівартість продукції визначають лише в кінці року. Отже, підвищення оперативності й аналітичності облікової інформації для сільськогосподарського виробництва є проблемою. Протягом року більшість керівників сільськогосподарських підприємств працюють без достатнього інформаційного забезпечення, що змушує їх часто приймати управлінські рішення чисто інтуїтивно, бо існуюча система обліку виробничих витрат не дає повної та об'єктивної інформації про величину витрат у межах встановленої номенклатури статей. Це перешкоджає прогнозуванню майбутньої ціни на продукцію, часто робить її необґрунтованою, а це, в свою чергу, робить невизначеною орієнтацію господарника на прибутковість чи збитковість його виробництва. Ринкова економіка примушує його шукати більш прогресивних за існуючі нині методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в сільськогосподарському виробництві. Одним із таких загальновизнаних методів обліку витрат є нормативний метод. Наші дослідження показали, що позитивними рисами є наявність нормативної калькуляції, сигнальної документації, розчленованого відображення фактичних витрат окремо за нормами і окремо – відхилення від цих норм, обліку змін раніше встановлених норм, відхилень від норм, тісний його зв'язок з організацією виробництва й забезпечення інформації для прийняття управлінських рішень, його аналітичність і оперативність у здійсненні контролю за витратами виробництва.

Першою й основною вимогою нормативного методу обліку витрат є попереднє вирахування нормативної собівартості всіх видів продукції або робіт за початковими чи діючими на початок місяця нормами шляхом складання нормативних калькуляцій. Основними вимогами нормативної собівартості є попереднє нормування витрат на виробництво на науковій

основі, виключаючи різного роду непродуктивні й нераціональні витрати. Виконуючи ці основні вимоги, нормативна собівартість стає в умовах ринкової економіки найбільш досконалим засобом налагодження виробничих процесів і матеріального стимулювання трудових колективів, могутнім стимулятором розвитку і подальшого вдосконалення суспільного виробництва. Саме тому, наприклад, достовірні норми витрат на виробництво на попередній стадії планування – можуть бути основною передумовою для обчислення оптимальності. Так званий розрахунок на базі витрат (затрати – випуск) кладуть в основу на межі між підготовкою і виконанням виробничого процесу, а його розвиток супроводжується інтегруванням завдань для обрахування витрат в проектах обробки економічної інформації на персональних комп'ютерах окремого господарства в період планування чи прогнозування. Отже, категорія нормативної собівартості в системі економічної інформації дозволяє управлінню виконувати свої основні функції – реально планувати витрати, контролювати їх, аналізувати і т. ін., бо необхідну для цього інформацію забезпечує економічна система господарства або його підсистема, яка найвразливіша для господарства. Нормативна собівартість продукції та робіт кожного госпрозрахункового підрозділу є його першим сигналом про виникнення недоліків, завдяки чому керівництво господарством може призупинити ознаки такого стану ще на початку виробничого періоду. Співставлення нормативних калькуляцій різних підсистем господарства дає можливість зробити висновки про необхідні корективи в управлінні всією системою (всіх господарств). Наприклад, перевитрата пального і мастил, кормів чи інших матеріалів в одному із структурних підрозділів господарства може стати сигналом про неточності чи помилки в організації роботи бригади чи ферми, у способі підготовки для згодовування худобі кормів і, в той же час, стати основою для посилення контролю й підвищення пильності за витратами цього виду ресурсів у господарстві взагалі.

Застосування персональних комп'ютерів суттєво полегшує нормативне калькулювання окремих видів продукції, робіт і послуг, бо постійна інформація (нормативи) вводиться в машину один раз, а потім лише уточнюється у зв'язку зі зміною технології виробництва, організації робіт, цін і т.п. Змінна інформація залежить переважно від умов виробництва, строки її введення в машину можуть бути більш рухомими залежно від потреб. Калькулювання нормативної собівартості окремих видів робіт в рослинництві неминуче приведе до складання калькуляцій нормативної собівартості

окремих циклів робіт, технологічних процесів в розрізі окремих бригад і ланок. Це дозволить визначити ефективність діяльності навіть невеликих виробничих підрозділів (центрів відповідальності) господарства, попередньо програмувати ефективність різних варіантів організації виробництва і вибирати найраціональніший.

Другий принцип нормативного методу обліку витрат на виробництво – систематичний перегляд діючих норм у зв'язку із удосконаленням техніки й технології, організації виробництва, постійний облік змін норм і відображення їх в плановій і нормативній документації. Тому якість застосовуваних норм і нормативів при формуванні нормативної собівартості створює одну із основних проблем. Норми повинні повно і точно відображати ту частину суспільно необхідного робочого часу, яка в нормальних умовах виробництва при середньому ступені вміння та інтенсивності праці забезпечує виробництво відповідного виду продукції чи виконаних робіт. Перевага динамічних нормативів, що складають основу калькуляції нормативної собівартості продукції і робіт, та їх стійкість полягає в тому, що вони розробляються один раз і не змінюються протягом періоду, до якого відносяться, але коли умови, для яких вони створені, змінюються, суттєво змінюються і нормативи, бо вони вже стали непридатними. В цьому, притаманному лише нормативній калькуляції принципі, закладено глибоке значення – виконувати роль відображувача і дійового стимулятора суспільного виробництва.

Пропонована нормативним обліком інформація охоплює значно ширше коло питань, ніж звичайний облік витрат виробництва. Дані нормативного методу обліку на попередній стадії його здійснення дають повну і всеохоплюючу інформацію, яка пов'язана з підготовкою виробництва і його оперативним плануванням, розрахунком потреб виробничих ресурсів на основі змін норм витрат, прогнозування результатів роботи окремих госпрозрахункових підрозділів господарства.

Отже, ті якості, які вважаються в умовах ринкових відносин для обліку найбільш бажаними – підготовка даних для оперативного управління виробництвом притаманні нормативному методу обліку, його попередній стадії. Наприклад, на основі трудових нормативів обраховують ступінь забезпечення трудовими ресурсами, виконання у встановлений строк відповідного виду робіт, врахованих у виробничій програмі поточного місяця, кварталу, десятиденки чи навіть п'ятиденки. В рослинництві така терміновість виконання окремих видів робіт має дуже важливе значення для

забезпечення майбутнього врожаю. На основі нормативів матеріальних витрат проводиться розрахунок потреб в них (забезпечення) для виконання робіт в найбільш напружений період року (під час посіву, догляду за посівами, збирання врожаю). Така інформація в системі підприємства відіграє значну роль в управлінні господарськими процесами і роботою окремих служб сільськогосподарського підприємства, що створює передумови для поглиблення внутрігосподарського розрахунку. В цьому розумінні нормативний метод обліку витрат дуже зближений з американськими системами «стандарт-кост» і «директ-костинг».

Інформація про зміни в нормативах витрат на основі спеціальних повідомлень використовується, головним чином, для контролю за виконанням завдань по зниженню норм матеріальних, трудових і фінансових ресурсів господарства і уточнення на цій основі калькуляцій нормативної собівартості продукції та робіт.

Отже, в інформаційній системі сільськогосподарського підприємства облік зміни норм забезпечує суб'єкт управління інформацією про виконання плану впровадження нової техніки та вдосконалення на цій основі організації виробництва, реалізації завдань зі зниження норм витрат всіх ресурсів господарства, про рівень роботи окремих госпрозрахункових підрозділів для вдосконалення виробництва і суми економії, отриманої внаслідок проведення цих заходів.

Важливе значення в умовах ринкової економіки має і третій принцип нормативного методу обліку витрат – систематичне і своєчасне виявлення відхилень від норм у місцях їх виникнення, причин і винуватців. За допомогою обліку відхилень від норм, який є одним із основних елементів нормативного методу обліку витрат, суб'єкт управління одержує оперативну інформацію про причини порушень встановленої на даний період технології в обробці окремих культур, несприятливі ситуації та їх ознаки в постачанні господарства, і про розміри витрат, що пов'язані з допущеними відхиленнями. Облік відхилень від норм забезпечує також інформацію, необхідну для вивчення досвіду, оцінки результатів роботи окремих бригад, ферм, допоміжних і обслуговуючих виробництв для визначення розміру матеріального стимулювання працюючих. Облік відхилень від встановлених норм витрат сприяє дотриманню технологій виробництва, економному витрачання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів господарства, підвищенню дисципліни праці на виробництві. Важливе значення такого обліку в інформаційній системі господарства займає система управління

відхиленнями, бо з неї всі рівні управління отримують мінімум даних, необхідних і достатніх для вирішення покладених на них завдань. Основною передумовою управління відхиленнями є наявність стандартних рішень, які дозволяють відокремити відхилення, що можуть бути усунені без втручання суб'єкта управління, від відхилень, для встановлення яких потрібно приймати спеціальне управлінське рішення. Крім того, визначення норми в широкому колі показників роботи господарства і виявлення відхилень від них займає майже всю інформаційну систему підприємства, бо викликає потребу в деталізації виявлених відхилень та інформації, що надходить про них, і в розподілі відхилень за рівнями управління.

Четвертий принцип – розчленоване відображення в облікові всіх витрат за діючими нормами і відхиленнями від цих норм. Чим більш розчленована інформація, яка надходить в систему управління, тим більш придатною вона стає для прийняття управлінських рішень.

При цьому дуже важливо, щоб таке розчленоване відображення інформації про фактичні витрати на виробництво не обмежувалось первинним документуванням, а було доведено до реєстрів бухгалтерського обліку, тобто вписувалось у відповідну систему, яка була б зручною для використання, тим самим забезпечуючи повну характеристику відповідного об'єкта обліку витрат.

Інформаційні сукупності, що характеризують відповідний стан окремих об'єктів обліку і представлені в інформаційній системі в розчленованому вигляді, націлюють управління саме на ті відхилення, які вимагають оперативного втручання.

П'ятим принципом нормативного методу обліку витрат в сільському господарстві є визначення фактичної собівартості виробленої продукції, як алгебраїчної суми складових попередньо обчисленої нормативної собівартості та обчислених відхилень і змін діючих норм. У сільському господарстві в такий спосіб може бути підрахована лише загальна сума витрат за окремим об'єктом калькуляції.

Використання в обліку системи «директ-костинг» дає змогу вирішувати аналогічні управлінські завдання, а саме:

- ✓ планування виробничої програми;
- ✓ виробництво або закупівля тих чи інших видів продукції, сировини, матеріалів та ін.;
- ✓ визначення мінімального розміру й асортименту замовлення.

Широке розповсюдження розглянутих нами методів обліку в сільському господарстві вимагає їх подальшого дослідження і вдосконалення.

Література

1. Литвин Ю., Палюх М. Посилення ролі нормативного методу обліку витрат в умовах ринку. // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. Серія: Філософія, економіка, соціологія. – 1999. – №2. – С. 127-132.
2. Литвин Ю.Я., Олійник В.М. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні й зарубіжні). – Тернопіль: Збруч, 1995. – 218 с.
3. Литвин Ю.Я., Олійник В.М., Палюх М.С., Семчишин М.В. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу в сільському господарстві: Підручник. -Тернопіль: «Тернопіль», 1998.-376 с.
4. Литвин Ю.Я., Хомин П.Я. Олійник В.М., Совінський В.С., Палюх М.С., Дерій В.А. та ін. Бухгалтерський облік у сільському господарстві. -Тернопіль: «Чарівниця», 1995. – 824 с.

The authors analyze the process of making governing decitions on the basis of standartized method of debit accounting and system «direct – costing».