

УДК 657.47

Л. А. Сахно,

к. е. н., доцент, Таврійський державний агротехнологічний університет, м. Мелітополь

Д. М. Трачова,

к. е. н., доцент, Таврійський державний агротехнологічний університет, м. Мелітополь

СТРАТЕГІЧНИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглянуто шляхи удосконалення облікового забезпечення системи стратегічного управління. Проаналізовано стан формування інформаційних потоків обліку витрат галузі рослинництва та запропоновано впровадження прогресивного методу оцінки собівартості продукції — таргет-костинг.

In the article are consider the ways of improvement of the registration providing of the system of strategic management, the state of forming of informative streams of account of charges of industry of plant-grower is analysed and introduction of progressive method of estimation of unit cost is offered — target-costing.

Ключові слова: стратегічний облік, стратегічне управління, інформаційно-аналітичне забезпечення, витрати, таргет-костинг.

Key words: the strategic account, strategic management, information-analytical maintenance, expenses, target-costing.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

У ході подальшого розвитку ринкових відносин та в період реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку особливо значення набувають питання належного інформаційного забезпечення внутрішніх користувачів сільськогосподарських підприємств для ефективного управління виробничими процесами, створення власної конкурентної позиції та забезпечення стійкого фінансового становища на ринку. Це потребує докорінної зміни методів управління, підвищує вимоги до бухгалтерського обліку і зумовлює необхідність посилення інформаційної, контрольної, пізнавальної, прогностичної та мотиваційної його функцій у відповідності до потреб приймати завжди обґрунтовані рішення.

Для задоволення цих вимог доцільним є створення у вітчизняних сільськогосподарських підприємствах системи стратегічного обліку, тобто системи управлінського обліку, яка використовується при прийнятті стратегічних управлінських рішень, що буде забезпечувати

одержання інформації, адекватної потребам внутрішніх користувачів сільськогосподарського підприємства в умовах ринкової економіки, яка сприятиме ефективному управлінню витратами виробництва та собівартістю продукції, оптимізації результатів діяльності підприємства з досягненням високої якості та конкурентоспроможності готової продукції. Саме тому не менш перспективною є пропозиція щодо застосування прогресивного методу оцінки собівартості продукції рослинництва — таргет-костинг.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ПУБЛІКАЦІЙ ТА ДОСЛІДЖЕНЬ

Українських видань з приводу особливостей стратегічного обліку мало. В останні роки вийшли монографія Я.В. Нападовської, підручники і навчальні посібники Ф.Ф. Бутинця із співавторами, С.Ф. Голова, М.С. Пушкаря, А.П. Радецької, А.В. Овод тощо. Більше робіт підготовлено російськими авторами (В.Ф. Палій та Р.В. Віл, О. Ніколаєва і Т. Шишкова, В.Е. Карі-

мов та багатьох інших).

Деякі автори, зокрема Ф.Ф. Бутинець, поставили під сумнів існування в Україні управлінського обліку. Порівнявши визначення цього виду обліку, яке подається у ряді опублікованих робіт, цей автор перш за все зазначає, що у світі існує кілька близьких за змістом понять, а саме: у Франції — маржинальний облік, у Німеччині — обчислення витрат і результатів і лише в англійських країнах (США, Англії та Канаді) — управлінський облік. Одночасно було звернуто увагу на те, що в це поняття входить не тільки формування та контроль витрат протягом звітного періоду, а і обґрунтовується необхідність прийняття управлінських рішень на перспективу, тобто зазначається необхідність ведення стратегічного обліку, який використовується при прийнятті стратегічних управлінських рішень.

МЕТА СТАТТІ

Метою даної статті є розробка методологічного інструментарію для організації стратегічного обліку на сільськогосподарських підприємствах, а також створення науково обґрунтованих передумов його організації і ведення. Розробка пропозицій щодо впровадження нових систем управління зниженням витрат в аграрних підприємствах.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Розглядаючи сучасний стан щодо впровадження управлінського обліку в практику підприємств України, слід визнати, що складності, які спостерігаються при цьому, викликані певними історичними особливостями формування ставлення до професії бухгалтера.

Доцільно вяснити, яка ж схема побудови стратегічного обліку використовується підприємствами України згідно плану рахунків. Тут важко дати однозначну відповідь на це питання. Адже законодавчо не закріплений порядок ведення стратегічного обліку, а наявність різних схем фінансового обліку не дозволяє дати чітку відповідь на це питання, тим більше, що підприємство може самостійно обирати методику обліку витрат. Однак слід визнати, що

Таблиця 1. Особливості діяльності сільськогосподарських підприємств

Особливості діяльності сільськогосподарських підприємств	
Менеджмент	Непорядкованість формування підприємств і підрозділів
	Великий ризик діяльності
	Відсутність гарантії збуту продукції
Відсутність кадрів відповідної кваліфікації	Складності управління через територіальну відокремленість підрозділів
Різна систематизація виробництва	Особливості формування витрат
	Відсутність нормативів витрат і складності їх визнання з врахуванням погодних умов
Економічні відносини	Значний вплив інфляційних процесів через тривалість виробничого процесу
	Тривалість виробничого процесу
	Відрив технологічного процесу від процесу праці
Отримання в одному технологічному процесі супутньої та побічної продукції	Непередбачуваність результатів через зміни кліматичних, погодних та екологічних умов
	Використання біологічних активів
	У рослинництві виконання певної технологічної операції не передбачає отримання продукції (прогнозування урожаю)

в окремих галузях цей вибір дуже обмежений, адже статистичні органи вимагають подання звітності про рівень собівартості продукції, що потребує побудови інформаційного забезпечення та калькуляції собівартості продукції за єдиною методикою, тому слід визнати, що у підприємствах України використовується одночасно кілька методів обліку витрат. На підтвердження цього слід привести той факт, що звітність за формою 50-с.-г. подають підприємства, які виробляють сільськогосподарську продукцію, включаючи великі, малі і навіть ті, що ведуть бюджетний облік, наприклад учгоспи.

Все це свідчить про те, що в сучасних умовах вимагають вирішення питання належної побудови стратегічного обліку, зокрема методологічні положення щодо використання окремих методів контролю витрат.

Вивчення умов функціонування сільськогосподарських підприємств України в сучасних умовах свідчить про їх істотні особливості порівняно з підприємствами інших галузей народного господарства, що впливає на побудову управлінського обліку. Ці особливості стосуються багатьох аспектів, зокрема, щодо менеджменту, економіки, технології, організації діяльності тощо (табл. 1).

Зазначені особливості діяльності сільськогосподарських підприємств впливають на процес прийняття управлінського рішення. Одночасно слід визнати, що ряд моментів визначають побудову безпосередньо обліку. Найбільш



Рис. 1. Модель класифікації виробничих витрат для потреб управління

істотними серед них можна назвати наступні:

- 1) використання у виробничому процесі біологічних активів;
- 2) наявність звітності про собівартість валової і товарної продукції;
- 3) наявність великої кількості статей витрат, які вважаються прямими;
- 4) нерівномірність проведення витрат протягом виробничого періоду;
- 5) наявність особливої групи витрат, які можна віднести до умовно-змінних.

Велике значення для побудови обліку витрат має їх групування. Майже у всіх роботах, присвячених цьому питанню, спостерігається єдиний підхід як щодо бази групування, так і щодо поділу на групи [6].

Вихід з цього становища слід шукати в розробці методичних рекомендацій, в яких були б враховані особливості системи контролю витрат з врахуванням технології кожної окремої галузі народного господарства.

Перш за все, слід відмітити, що після опублікування робіт ряду авторів з розвинених країн розширилися класифікаційні ознаки витрат та по-іншому розглядається роль саме класифікації для виявлення шляхів підвищення рівня ефективності виробництва.

Зараз же класифікація витрат набула іншо-

го забарвлення. Все більшого значення набуває поняття релевантних, постійних і змінних витрат [7]. Тому у наведеній класифікації (рис. 1) подані як раніше існуючі, так і сучасні класифікаційні ознаки.

У сільськогосподарських підприємствах спостерігаються значні особливості щодо окремих ознак класифікації. В першу чергу це стосується групування витрат залежно від обсягу виробництва, адже в цих підприємствах обсяг виробництва залежить не від виконання технологічної операції (посіву, оранки і т.п. в рослинництві; роздачі кормів, прибирання приміщень — у тваринництві), а від площі посіву чи кількості поголів'я, що обслуговується, урожайності та продуктивності тварин [4].

Тому у сільськогосподарських підприємствах всі витрати на виробництво продукції поділяються на постійні, які за всіх обставин не міняються (амортизація приміщень чи техніки), умовно-змінні, які визначаються площею посіву чи поголів'ям тварин (витрати пального та зарібок тракториста за виконаний обсяг робіт, вартість лікування тварин тощо), та змінні, сума яких визначається кількістю одержаної продукції (оплата праці комбайнера за намот зерна та його транспортування, оплата праці доярки за надоєне молоко та приплід і т.п.).

У тому випадку, якщо площа вирощування певної культури в конкретних умовах виступає як відома величина, то умовно-змінні витрати приймають форму постійних витрат, тобто в певному релевантному діапазоні, під яким розуміють межу діяльності, у якій зберігається взаємозв'язок витрат з їх фактором, ці витрати можуть приймати форму постійних, однак коли прийматиметься рішення на перспективу, то в розрахунках потрібно приймати ці витрати як умовно-змінні витрати, адже їх величина залежить не тільки від врожайності, а і від площі посіву [5].

При прийнятті управлінського рішення у тваринництві потрібно враховувати поділ витрат на 3 групи, або їх величина визначається різними факторами. На нашу думку, доцільно

розподілити склад витрат тваринництва на групи залежно від впливу на них обсягу виробленої продукції (табл. 2).

Дані таблиці свідчать про те, що оплата праці входить до складу трьох груп, причому цей поділ залежить від діючої на підприємстві системи оплати, адже якщо оплата праці сторожа чи інших працівників нараховується за відпрацьований час, то такі витрати мають бути віднесені до постійних витрат, а якщо розрахунок роблять за вихід продукції чи за догляд за худобою, — то до інших двох. Аналогічна ситуація спостерігається по кормах. Однак корми у рибництві слід розглядати як постійні, у бджільництві, конярстві — як умовно-змінні.

За певних умов витрати на корм у молочному скотарстві розглядають як витрати на одну голову, тобто як умовно-змінні, а видачу концентратів — як змінні, адже їх нормують та видають тваринам залежно від отриманого від них надою [8].

Витрати на роботи і послуги, вартість пального і мастильних матеріалів (при потребі) можуть відноситися до умовно-змінних, якщо ці витрати пов'язані з обслуговуванням поголів'я, наприклад, підвезення та приготування кормів.

Запропонований поділ витрат на групи має важливе значення при бюджетуванні та контролі витрат [2].

Одночасно із врахуванням особливостей поділу витрат на зазначені групи потрібно враховувати значні особливості виробничих процесів у сільськогосподарських підприємствах, зокрема:

1) систематична зміна співвідношення між витратами на підтримуючий та продуктивний корм через зміну продуктивності тварин протягом року;

2) витрати на годівлю тварин у сільськогосподарських підприємствах України протягом календарного року дуже істотно змінюються через використання зеленого корму, який значно дешевший;

3) існуюча система побудови матеріального стимулювання як прояв соціального обліку має враховувати ту практику взаємовідношень, які склалися в Україні щодо застосування чекової форми контролю;

4) нерівномірність проведення витрат протягом звітного періоду;

Таблиця 2. Поділ витрат на групи залежно від впливу на них обсягу виробництва

Статті витрат	Група витрат
Оплата праці, нарахована:	
за продукцію	Змінні
за догляд за тваринами	Умовно-змінні
за відпрацьований час	Постійні
Корми:	
підтримуючі	Умовно-змінні
продуктивні	Змінні
Паливо і мастильні матеріали	Постійні
Засоби захисту тварин	Умовно-змінні
Роботи і послуги	Постійні
Витрати на утримання основних засобів	Постійні
Інші витрати на утримання основних засобів	Постійні
Інші витрати	Постійні
Непродуктивні витрати	Постійні

5) можливість отримання інформації про фактичну собівартість продукції лише раз у кінці року, коли будуть зібрані понесені за весь виробничий період витрати та розподілені між усіма видами виробленої продукції [1].

Однак, найбільші складності проявляються у тому, що процес виробництва передбачає функціонування біологічних активів, на які істотно впливають природні фактори, особливо у рослинництві. Здійснення одних і тих технологічних операцій у рослинництві, наприклад, протягом 2 років може привести до різних наслідків.

Отже, якщо раніше традиційні методи управління і обліку витрат (наприклад, стандарт-кост) повністю виправдовували себе, то наразі багато спеціалістів вважають, що прийшов час переглянути звичні підходи, які не відповідають вимогам конкурентного середовища. Однією з найважливіших задач є модифікація методології обліку витрат і калькулювання продукції [3].

Застосування системи таргет-костинг є сьогорні одним з найбільш перспективних шляхів вирішення цієї задачі. "За спиною" цієї концепції з англійською назвою та японським корінням — багатолітній досвід застосування в сотнях відомих компаній та авторитетні думки провідних спеціалістів у галузі маркетингу, виробничого менеджменту та управлінського обліку.

Система таргет-костинг — цілісна концепція управління, що підтримує стратегію зниження витрат та реалізує функції планування виробництва нових продуктів, превентивного контролю витрат і калькулювання цільової собівартості у відповідності до ринкових реалій.

Вже багато років система таргет-костинг

використовується на виробничих підприємствах, особливо в інноваційних галузях, де постійно розробляються нові моделі і види продукції. Таргет-костинг використовує близько 80% великих японських компаній (Toyota, Nissan, Sony, Matsushita, Nippon Denso, Daihatsu, Canon, NEC, Olympus, Komatsu та багато інших), а також значна частина відомих американських та європейських компаній (Daimler/Chrysler, ITT Automotive, Caterpillar, Procter & Gamble та інші), які досягають високої якості та рентабельності своєї продукції [9; 10].

Крім галузі виробництва інноваційних продуктів, таргет-костинг все частіше застосовують підприємства, задіяні в сфері обслуговування, а також неприбуткові організації. Наприклад, система таргет-костинг ще на початку 1990-х років була вдало адаптована в ряді американських клінік [5]. Досліджуючи динаміку проникнення ідеї таргет-костинг в різні галузі та сфери людської діяльності, можна передбачити, що резерви цієї концепції ще далеко невичерпані.

Сама ідея, покладена в основу концепції таргет-костинг, нескладна й революційна одночасно. Японські менеджери просто "вивернули" традиційну формулу ціноутворення:

$$\text{Собівартість} + \text{Прибуток} = \text{Ціна},$$

яка в концепції таргет-костинг трансформувалася в рівняння:

$$\text{Ціна} - \text{Прибуток} = \text{Собівартість}.$$

Це просте рішення дозволило отримати чудовий інструмент превентивного контролю та економії витрат ще на стадії проектування.

Система таргет-костинг, на відміну від традиційних способів ціноутворення, передбачає розрахунок собівартості виробу, виходячи з

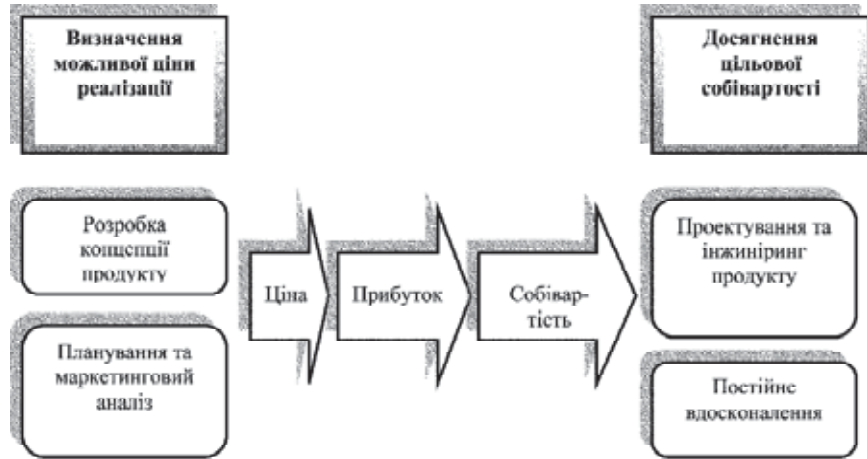


Рис. 2. Процес управління за цільовою собівартістю

завчасно встановленої ціни реалізації. Ця ціна визначається за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично є ринковою ціною продукту чи послуги.

Для визначення цільової собівартості виробу (послуги) величина прибутку, яку хоче отримати фірма, віднімається від очікуваної ринкової ціни. Далі всі учасники виробничого процесу — від менеджера до простого робітника — працюють над тим, щоб спроектувати та виготовити виріб, що відповідає цільовій собівартості.

Перевага такого підходу в тому, що інтерактивне ставлення до розробки нового продукту забезпечує поетапне осмислення кожного нюансу, що стосується собівартості. Менеджери та службовці, намагаючись наблизитися до цільової собівартості, часто знаходять нові, нестандартні рішення в ситуаціях, що потребують інноваційного мислення.

Якщо схематично зобразити процес управління за цільовою собівартістю (таргет-костинг), можна побачити, що "рух" до цільової собівартості — двосторонній (рис. 2).

З одного боку, правильно визначити цільову собівартість виробу чи послуги неможливо без глибокого маркетингового дослідження

поточного стану ринку та його перспектив, з іншого — приведення кошторисної собівартості у відповідність до цільової собівартості передбачає наявність управлінського хисту в менеджерів, інженерної прозорливості, аналітичного мислення в бухгалтерів — спеціалістів із стратегічного обліку. Всі ці люди пов'язані однією ціл-

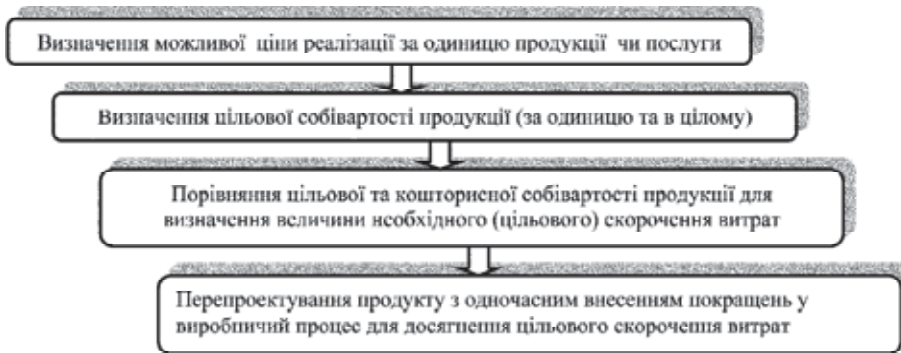


Рис. 3. Етапи визначення величини цільового скорочення витрат

лю — ліквідувати різницю між кошторисною та цільовою собівартістю.

Для визначення величини цільового скорочення витрат існують наступні етапи (рис. 3):

Розглянемо приклад, що демонструє розрахунки, які зазвичай проводять для досягнення цільового скорочення витрат. Нижче наведені дані, необхідні для розрахунків (табл. 3).

Як бачимо, очікувана ринкова ціна за одиницю продукції становить 50,00 грн., а цільова норма прибутку — 20%. Ми плануємо щорічно продавати 10000 одиниць продукції та за попереднім розрахунком кошторисна собівартість запланованого обсягу продажу становить 455,0 тис. грн.

Нескладні розрахунки показують, що цільова собівартість одиниці продукції дорівнює 40,00 грн. ($50,00 - 50 \cdot 0,2$), а для запланованого річного обсягу — 400 тис. грн. ($40,00 \cdot 10000$).

Різниця між кошторисною та цільовою собівартістю становить 45 тис. грн. ($455 - 400$). Саме цю суму треба "скоротити" будь-якими можливими засобами, проте не погіршуючи якість продукції.

Вказану задачу "скорочення" не можна назвати легкою. Тому для того, щоб система таргет-костинг запрацювала на повну силу, на підприємстві повинна бути створена високопродуктивна та високоорганізована команда, об'єднана спільною ціллю.

Існує безліч прикладів ефективного застосування таргет-костинг, кожен з них — свідчення практичної користі цієї концепції. Цей метод, який деякі дослідники називають "стратегією, яку приводить в дію ринок" [5], повністю виправдовує своє стратегічне призначення.

ВИСНОВКИ

Таким чином, нові економічні відносини вимагають докорінного поліпшення вітчизняної системи обліку для забезпечення ефективного управління. Необхідна для керівної ланки інформація міститься в системі стратегічного обліку, який дасть можливість створити належну інформаційну базу для прийняття обґрунтованих управлінських рішень та контролю за їх виконанням. Такою ж мірою це стосується всіх галузей народного господарства, однак у сільськогосподарських підприємствах спостерігаються значні особливості діяльності, що призводить до дуже значних відмінностей у методиці формування та аналізу даних стратегічного обліку, тому доцільно розробити його си-

Таблиця 3. Вихідні дані для проведення розрахунку величини цільового скорочення витрат

Можлива ринкова ціна за одиницю, грн.	50,00
Цільова норма прибутку, %	20%
Запланований річний обсяг продажу, одиниць	10000
Кошторисна собівартість, тис. грн.	455,0

стему, яка б найбільш повно відповідала вимогам сільськогосподарського підприємства.

З метою забезпечення результативного впровадження і обґрунтованої організації стратегічного обліку в агропромислових підприємствах пропонується застосування системи таргет-костинг як цілісної концепції управління, що підтримує стратегію зниження витрат та реалізує функції планування виробництва продукції, превентивного контролю витрат і калькулювання цільової собівартості у відповідності до ринкових реалій.

Література:

1. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: підручник / За ред. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ПП "Рута". — 2002. — 480 с.
 2. Бутинець Ф.Ф. Чи є в Україні управлінський облік // Вісник ЖДТУ, 2005. — № 1 (5).
 3. Голов С.Ф. Управленческий бухгалтерский учет. — К.: Скарби, 1998. — 338 с.
 4. Керимов В.Є. Управленческий учет в организациях и предприятиях потребительской кооперации: учебник. — М.: Издательско-торговая корпорация "Дашков и К0", 2003. — 460 с.
 5. Кузьменко К.О. Коцепція таргет-костинг як дієвий метод стратегічного обліку // Збірник наукових праць науково-практичної конференції магістрів та студентів "Облік, аналіз і аудит: теорія, практика, перспективи". — Мелітополь, 2009. — № 9 — С. 179—183.
 6. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект. — Тернопіль: Астон, 2005. — 288 с.
 7. Радецька Л.П., Овод Л.В. Управлінський облік: навч. посібник. — К.: ВЦ "Академія", 2007. — 352 с. (Альма-матер).
 8. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. — М.: Финансы и статистика, 1994. — 144 с.
 9. Hiromoto T. (1988) Another hidden-Japanese Management Accounting // Harvard Business Review, July-August — P. 4—7.
 10. Monden Y. and K. Hamada (1991) Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies // Journal of Management Accounting Research, Vol. 3. — P. 16—34.
- Стаття надійшла до редакції 12.11.2009 р.