

4. Попович И. В. Методика экономических исследований в сельском хозяйстве / И. В. Попович. – М. : Экономика, 1977. – 224 с.
5. Лоза П. С. Экономическая эффективность сельскохозяйственного производства в колхозах / П. С. Лоза. – М. : Наука, 1973. – С. 36.
6. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навчальний посібник / Г. В. Савицька. – К. : Знання, 2005. – 662 с.
7. Голубева Т. С. Методологічні підходи до оцінки ефективності діяльності підприємства / Т. С. Голубева, І. В. Колос // Актуальні проблеми економіки. – 2006. - № 5. – С. 66-71.
8. Петрович Й. М. Економіка підприємства : Підручник / Й. М. Петрович, А. Ф. Кіт, О. М. Семемнів. – Львів : «Новий Світ - 2000», 2004. – 680 с.
9. Шегда А. В. Економіка підприємства : Підручник / За ред. А. В. Шегди. – К. : Знання, 2006. – 614 с.
10. Білошкурський М. В. Комплексна оцінка ефективності господарської діяльності в системі антикризового управління підприємствами: автореф. дис. к.е.н.: спец. 08.00.04 «Економіка та управління підприємствами (за видами економічної діяльності) / М. В. Білошкурський ; ПВНЗ Європейський у-т. – К., 2009. – 20 с.
11. Царенко О. М. Економічний аналіз діяльності підприємств агропромислового комплексу : Навчальний посібник / О. М. Царенко. – К. : Вища школа, 1998. – 256 с.
12. Макаренко І. О. Критерії економічної ефективності роботи підприємства в умовах антикризового управління / І. О. Макаренко // Актуальні проблеми економіки. – 2006. - № 7 – С. 121- 125.
13. Круш П. В. Економіка підприємства : Навчальний посібник / П. В. Круш, В. І. Подвігіна, Б. М. Сердюк. – К. : Ельга - Н, КНТУ, 2007. – 780 с.
14. Латинін М. А. Методологічні підходи до оцінювання економічної ефективності виробництва продукції молочного скотарства [Електроний ресурс] / М. А. Латинін, С. І. Канцевич. – Режим доступу: www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2009_2/files/Econ_02_2009_Latinin_Kantsevich.pdf.
15. Саблук П. Т. Ціна – інструмент управління / П. Т. Саблук // Економіка АПК. – 1996. - № 4.– С. 6.



УДК 005.51:657.474.5:664.7.013

ВІДОМЕНКО І.О., канд. екон. наук, доцент
Одеська національна академія харчових технологій

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ПЛАНУВАННЯ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ ВИТРАТ В ЗЕРНОПЕРЕРОБНІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

В статті проведено аналіз сучасних проблем планування та калькулювання витрат на підприємствах зернопереробної промисловості, здійснено обґрунтування необхідності розробки нових методичних рекомендацій, які усували б існуючі проблеми та допомагали адаптуватись підприємствам в умовах впровадження нового Податкового кодексу.

Ключові слова: планування витрат, калькулювання витрат, методи планування та калькулювання витрат.

The article is devoted to the analysis of modern problems of costs planning and costs calculation at the enterprises cereal-processing industry. Substantiates the necessity of development of new methodological recommendations, which would eliminate these problems and to help enterprises adapt to the introduction of a new tax code.

Keywords: costs planning, costs calculation, methods of planning and calculation of costs.

Вступ. Економічна криза, яка й на сьогоднішній день досить активно проявляється в реальному секторі економіки, вимагає від українського виробника покращення процесу управління витратами. Це важливо не тільки у взаємозв'язку з введеним в цьому році Податковим кодексом, але і відповідно до того, що саме оптимальні витрати можуть стати суттєвою конкурентною перевагою для підприємства в умовах, що склалися. Особливо це актуально для підприємств зернопереробної проми-

словості, які можуть конкурувати, здебільшого, за рахунок цінової конкуренції.

Для покращення управління витратами необхідно, перш за все, визначитись, що включає процес управління витратами. Здійснення управління витратами передбачає планування та контроль їх рівня, організацію заходів з економії витрат та мотивацію робітників за їх виконання. Основу процесу управління витратами складає планування витрат та калькулювання собівартості. Слід зазначити, що питання планування та контролю

витрат носять першочерговий характер, тому розглянемо основні проблеми планування та калькулювання витрат в зернопереробній промисловості.

Широке коло питань, пов'язаних з плануванням та калькулюванням витрат знайшло своє відображення у працях відомих вітчизняних і закордонних економістів: Аакера Д., Алексеева М.М., Аніскіна Ю.П., Амосова А., Андреева Д.М., Басовського Л.Є., Бобильової А.З., Бухалкова М.І., Васенева К., Веріана Х.Р., Ворста Й., Гайворонської Н.Ф., Гапоненко А.Л., Герасіма П., Горемикіна В.А., Давидовіча І., Дайле А., Данілочкіної Н.Г., Долана Е.Дж., Друрі К., Єрячкової Л.І., Єфремова А.А., Ліпсіца І.В., Майера Э., Манна Р., Нападовської Л., Сігела Дж. Г., Хана Д., Хоміна П., Черняка В.З., Шима Дж. К та ін.

Незважаючи на велику кількість робіт із зазначеної проблематики, залишаються ще недостатньо опрацьованими та спірними питання, що стосуються планування витрат на підприємствах зернопереробної промисловості. Це і визначило вибір теми і структури дослідження, його актуальність, теоретичне і практичне значення.

Постановка завдання. Метою даного дослідження є визначення основних сучасних проблем планування та калькулювання витрат на підприємствах зернопереробної промисловості, для чого доцільно використати методи системного аналізу та причинно-наслідкового зв'язку.

Результати. Для досягнення поставленої мети на підприємства, які мають потужності для переробки зерна, було розіслано анкети. Загальна кількість розісланих анкет склала 43 шт. Відповіді отримано на 37 анкет, тому в якості респондентів виступають 37 підприємств з різних областей України, різних форм власності та з різними обсягами діяльності. Це складає 86,05% усіх учасників опитування, таким чином, можна вважати, що поріг достовірності було досягнуто.

Аналіз асортименту продукції комбінатів хлібопродуктів, які стали учасниками опитування, дозволяє виділити підприємства, що виробляють лише борошно, крупи або комбікорми та багато-

профільні підприємства, які одночасно виробляють декілька видів продукції. Загальна кількість підприємств, які займаються одним видом промислової діяльності – 25, тобто 67,57% підприємств учасників анкетування. Багатопрофільні підприємства складають 32,43% респондентів.

Більшість однопрофільних підприємств (19 з 25 підприємств або 76%) – це борошномельні підприємства, круп'яні та комбікормові підприємства серед однопрофільних підприємств складають 24%.

Усі багатопрофільні підприємства переробляють зерно на борошно, 66,67% - переробляють зерно на крупи, а 58,33% - виробляють комбікорми. Таким чином, 75% багатопрофільних підприємств здійснюють два напрямки діяльності: виробляють борошно й крупи, або борошно й комбікорми, а 25% спеціалізуються на випуску одразу трьох видів продукції: борошна, круп та комбікормів. Слід зазначити, що розподіл респондентів на однопрофільні й багатопрофільні було здійснено тому, що при калькулюванні складність багатопрофільних підприємств, крім того, що передбачає складання калькуляції для кожного виду та сорту продукції, викликає необхідність розподілу витрат за статтями „Адміністративні витрати”, „Витрати на збут” та „Інші витрати” між усіма видами діяльності.

Фактична калькуляція продукції складається на 94,59% підприємств, що прийняли участь в опитуванні. Якщо врахувати, що планова калькуляція складається на 89,19%, причому підприємства, на яких не складається фактична або планова калькуляція - різні, тому кількість підприємств, на яких порушений процес управління витратами складає 10,81%. Про порушення процесу можна стверджувати через відсутність виконання таких функцій управління, як планування або контроль за витратами

78,38% комбінатів хлібопродуктів складають фактичні калькуляції витрат за калькуляційними статтями. В 16,22% респондентів визначають собівартість за економічними елементами. 5,41% - взагалі не складають (рис. 1).

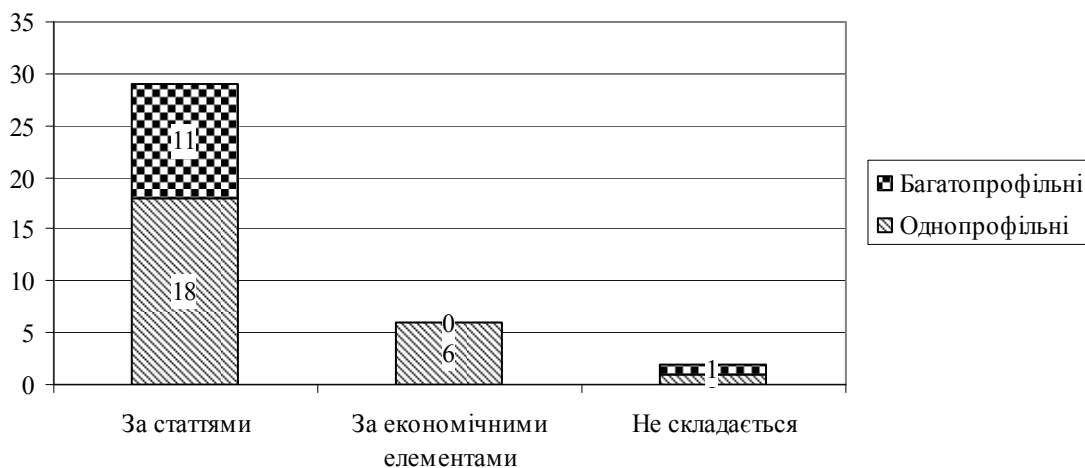


Рис. 1. Класифікація підприємств за видами калькуляцій

СУЧАСНІ ПРОБЛЕМИ ЕКОНОМІКИ ПІДПРИЄМСТВ

Виходячи з анкет, можна виділити підприємства, в яких ускладнюється процес прийняття ефективних управлінських рішень через використання необ'єктивного критерію (собівартості), оскільки 16,22% підприємств, що складають фактичну або планову калькуляцію, класифікують витрати за економічним змістом й цим збільшують частку непрямих витрат в своїх калькуляціях (табл. 1). Як видно, 48,57% респондентів, крім того, що групують витрати за економічним змістом або статтями, класифікують витрати за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат, а це дозволяє сформувати досить об'єктивний критерій для

прийняття управлінських рішень в умовах коливання обсягів переробки зерна. 41,18% респондентів, що ділять витрати на змінні та постійні – це багато-профільні підприємства.

Слід зазначити, що 82,61% підприємств, що взагалі складають калькуляції за статтями, не можна порівнювати між собою за складом й обсягами витрат за статтями, оскільки, враховуючи рекомендації Стандартів, підприємства формують свої калькуляції з різних статей. Розглянемо типові статті калькуляції та ступінь їх використання в калькуляціях підприємств (табл. 2).

Таблиця 1

Види класифікацій витрат в фактичних калькуляціях

Ознака групування	Однопрофільні				Багато-профільні	Всього
	Борошно-мельні	Круп'яні	Комбі-кормові	Всього		
За виробничим призначенням та місцем виникнення	13	3	2	18	11	29
За економічним змістом	3	2	1	6	0	6
Всього	16	5	3	24	11	35
- в т.ч.: в залежності від змін обсягів виробництва	5	3	2	10	7	17

Таблиця 2

Виділення типових статей в калькуляціях зернопереробних підприємств

Вид планування	Однопрофільні				Багато-профільні	Всього
	Борошно-мельні	Круп'яні	Комбі-кормові	Всього		
1. Сировина та матеріали за вирахуванням відходів	11	3	2	16	7	23
2. Паливо та енергія на технологічні цілі	12	3	2	17	8	25
3. Заробітна плата основних робітників	13	3	2	18	6	24
4. Відрахування на соціальні заходи	13	3	2	18	6	24
5. Витрати на утримання та експлуатацію обладнання	6	1	1	8	1	9
6. Загальновиробничі витрати	13	3	2	18	8	26
7. Адміністративні витрати	13	3	2	18	9	27
8. Витрати на збут	10	1	2	13	8	21
9. Інші витрати	14	3	2	19	1	20
10. Відсотки за кредити	5	1	0	6	1	7

Статтю „Сировина та матеріали за вирахуванням відходів” виділяють 79,31% підприємств, що розраховують собівартість за

статтями калькуляції. 6,9% респондентів, які групують витрати за виробничим призначенням та місцем виникнення, вищезазначену статтю

розподіляють на дві складові: „Сировина” та „Матеріали”. Одне з комбікормових підприємств виділяє лише статтю „Матеріали”. Цікаво, що не всі 100% підприємств виділяють статтю, в якій би могли відобразити витрати на сировину, це пов'язано з тим, що досить велика кількість підприємств працює на давальницькій сировині.

Загальновідомо, що працюючи на давальницькій сировині, підприємства втрачають високу частку прибутків. В 2005-2007 роках частка давальницької сировини в загальному обсязі переробленого зерна, порівняно з попередніми роками, була суттєво знижена за рахунок легкого доступу до кредитів під обігові кошти. З початком кризи та й на сьогоднішній день на зернопереробних підприємствах є досі проблеми з обіговими коштами, тому деякі підприємства збільшили частку давальницького зерна в своїх обсягах переробки. Слід відзначити, що тенденція збільшення переробки давальницької сировини буде продовжуватися надалі, крім того, на наш погляд, збільшення цієї частки буде здійснюватися з більш високими темпами через впровадження в дію Податкового кодексу. Це пов'язано з тим, що у відповідності зі статтею 139, п. 1.12 [1-2] до собівартості не відносяться витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи-підприємця, що сплачує єдиний податок.

Оскільки досить часто основними поставальниками продовольчого зерна є фермери або власники паїв, які зазвичай і є фізичними особами - підприємцями на єдиному податку, тому підприємствам - переробникам зерна невигідно буде працювати з такими поставальниками. Фермерам нічого не залишиться, як перероблювати власне зерно за давальницькою схемою та брати на себе ризики, пов'язані з реалізацією продуктів переробки зерна.

Об'єднана стаття „Паливо та енергія на технологічні цілі” є в 86,21% калькуляції підприємств, що групують витрати за виробничим призначенням та місцем виникнення. 10,34% респондентів, які використовують вищевказане групування, розподіляють дану статтю на дві – „Електроенергія” та „Паливо”, а один респондент виділяє лише одну статтю „Електроенергія”.

Статті „Заробітна плата основних робітників” та „Відрахування на соціальні заходи” виділяють 82,76% респондентів, що складають фактичну калькуляцію за статтями. Останні 10,34% цих підприємств – об'єднують дані витрати в одну статтю „Оплата праці”, що є некоректним.

27,59% учасників анкетування (тих, що групують витрати за статтями калькуляції) виділяють статтю „Витрати на утримання та експлуатацію обладнання”. Ще 44,83% цих підприємств використовують статтю „Амортизація”. В 2003 році також проводилося анкетування для дослідження практики планування та калькулювання витрат на дочірніх підприємствах ДАК «Хліб України». Слід відзначити, що статтю „Витрати на утримання та експлуатацію обладнання” на той момент виділяли майже в два рази більше респондентів, ніж тих, які виділяли

статтю „Амортизація”. Це пов'язано з тим, що в 2003 році опитування провадилось лише серед дочірніх підприємств ДАК «Хліб України», які будувались та провадили капітальні реконструкції, в основному, ще за Радянського Союзу, тому на цих підприємствах була висока частка витрат на утримання та експлуатацію обладнання, в той час, як опитування, яке провадилось в січні 2011 року, охоплювало зовсім різні підприємства, серед яких висока частка збудовані, тому частка амортизаційних відрахувань на них висока, а витрати на утримання та експлуатацію обладнання - низькі.

Статтю „Загальновиробничі витрати” виділяє 89,66% респондентів, які групують витрати за виробничим призначенням та місцем виникнення. а 10,34% - взагалі розподіляють ці витрати між іншими статтями калькуляції. 93,10% респондентів (що розподіляють витрати за статтями калькуляції) виділяють статтю „Адміністративні витрати”, 6,90% не виділяють даної статті. 27,59% респондентів, що складають фактичну калькуляцію за статтями не виокремлюють витрат на збут. Стаття „Інші витрати” входить в калькуляцію 68,97% комбінатів, що групують витрати за виробничим призначенням та місцем виникнення. Як бачимо, єдність в структурі статей витрат відсутня.

24,14% вищезазначених респондентів виділяють статтю „Відсотки за кредити”, однак, наявність чи відсутність даної статті не характеризує якість практики калькулювання та планування витрат на зернопереробних підприємствах, а говорить про загальний стан підприємства (чи використовує воно власні кошти, чи кредитні).

Підводячи підсумки, зазначимо, що жодна з розглянутих вище типових статей не присутня в звичайному вигляді в калькуляціях усіх підприємств учасників анкетування, а таким чином видно, що калькуляції респондентів розрізняються за складом. Це дозволяється Стандартами (Положеннями) бухгалтерського обліку, але не дає змоги порівнювати структуру собівартості дочірніх підприємств в рамках однієї компанії, контролювати витрати з центру.

Як зазначалося вище, планова калькуляція складається на 89,19% підприємствах - учасниках анкетування. Під час складання планової калькуляції на підприємствах зернопереробної галузі використовуються наступні методи планування:

- Спрощене планування (без розбивки за статтями калькуляції) – 27,27% комбінатів, які здійснюють планування витрат.
- Планування в розрізі калькуляційних статей - 72,73% респондентів, що складають планові калькуляції.

Аналіз загальної кількості підприємств, які складають фактичну та планову калькуляцію, дозволив з'ясувати, що порівнювати структуру планової та фактичної калькуляції можуть далеко не усі підприємства, які здійснюють фактичне та планове калькулювання. Оскільки за виробничим призначенням та місцем виникнення в фактичній калькуляції групують витрати 81,82% респондентів, що складають фактичну калькуляцію, а в плановій –

72,73%. Таким чином, 9,09% підприємств не можуть порівняти структуру планової та фактичної калькуляції через використання різних груп витрат, тобто мова йде про порушення процесу управління витратами.

Калькулювання витрат на виробництво борошна може здійснюватися двома шляхами: по окремих сортах та на помел. Калькулювання витрат за окремими сортами передбачає розподіл витрат на помел по сортах за допомогою коефіцієнтів розподілу, в той час як калькулювання витрат на помел не потребує розподілу витрат по сортах. Перший спосіб калькулювання потребує додаткових розрахунків й вносить в процес визначення собівартості суб'єктивний вплив, оскільки коефіцієнти розподілу за сортами встановлюються управлінським персоналом підприємства.

Планування витрат на виробництво борошна на помел без розподілу по сортах здійснює лише 8 підприємств, що складає 42,10% респондентів, які взагалі виробляють борошно (в тому числі й багато-профільні підприємства). Усі вісім підприємств, що планують витрати на помел, відносяться до одно-профільних підприємств.

Планування та калькулювання фактичних витрат на виробництво крупи теж може здійснюватися двома шляхами: на вид крупи та по окремих сортах. Планування витрат за окремими сортами передбачає розподіл витрат на вид крупи по сортах за допомогою коефіцієнтів розподілу, в той час як планування витрат на помел не потребує розподілу витрат по сортах. Останній спосіб планування потребує додаткових розрахунків й

вносить до собівартості додатковий суб'єктивний вплив. 33,33% підприємств, що виробляють крупи, визначають собівартість продукції за її видами, а 66,67% - розподіляють витрати по сортах.

Таким чином, видно, що при виробництві борошна та крупи більшість респондентів викликають додатковий вплив суб'єктивізму в процесі визначення собівартості продукції, оскільки здійснюють розподіл витрат по сортах за допомогою коефіцієнтів, встановлених спеціалістами підприємств.

Коефіцієнти розподілу витрат встановлюються підприємством, виходячи з обраної бази. Проаналізуємо ці бази з точки зору ступеню їх використання респондентами (табл. 3).

68,75% підприємств, що здійснюють розподіл витрат між видами та сортами продукції за допомогою коефіцієнтів, встановлюють ці коефіцієнти на базі цін, що склалися на ринку. 37,5% - встановлюють на базі норм виходу окремих видів продукції з одиниці сировини. Ще одне підприємство використовує комбіновану базу для встановлення коефіцієнту - норми виходу окремих видів продукції з одиниці сировини, співвідношення витрат на обробку та цін, що склалися на ринку. І лише один респондент відповів, що в якості бази для встановлення коефіцієнту розподілу використовує співвідношення витрат на обробку.

Для з'ясування ступеню розвитку процесу планування у респондентів, класифікуємо підприємства за видами планування в залежності від періоду планування.

Таблиця 3

Коефіцієнти розподілу витрат за видами та сортами

Бази розподілу	Однопрофільні			Багато-профільні	Всього
	Борошно-мельні	Круп'яні	Всього		
а) Норма виходу окремих видів продукції з одиниці сировини	2	1	3	3	6
б) Співвідношення витрат на обробку	1	0	1	0	2
в) Ціни, що склалися на ринку	5	1	6	5	11

Поточне планування передбачає складання планової калькуляції на рік. Оперативне планування – на квартал та (або) місяць, або на кожну партію переробленого зерна (помел). Планову калькуляцію на рік (табл. 4) складає 27,27% підприємств, що здійснюють планування, 40,91% - складають калькуляцію на квартал та на місяць. 18,18% респондентів, які складають планові калькуляції,

планують собівартість на період дії цін на сировину, енергію. І лише 13,64% (3 підприємства) здійснюють одночасно поточне й оперативне планування, тобто складають калькуляції на рік та на квартал, місяць або на кожну окрему партію. Планові й фактичні калькуляції порівнюють 82,61% респондентів, що складають планові та фактичні калькуляції.

Таблиця 4

Класифікація підприємств за видами планування

Вид планування	Однопрофільні				Багато-профільні	Всього
	Борошномельні	Круп'яні	Комбікормові	Всього		

Поточне планування	4	1	2	7	1	8
По потребі	3	1	0	4	0	4
Оперативне планування	5	0	0	5	4	9
Поточне й оперативне планування	2	0	0	2	1	3
Всього здійснюють планування	14	2	2	18	6	24

Планову калькуляцію корегують 77,27% респондентів, що складають таку. 5 підприємств не корегують планової калькуляції. Це спричинене, по-перше, невеликим терміном планування на цих підприємствах (здебільшого 1 місяць), по-друге, відсутністю планової або фактичної калькуляції.

Періодичність корегування планової калькуляції наступна:

- Один раз в квартал – 27,78% підприємств, що взагалі корегують калькуляцію.
- Один раз в місяць – 33,33%.
- Один раз в 10 днів – 0%
- Частіше – 5,56%
- В разі змін вартості сировини, матеріалів, палива, енергії, оплати праці та ін. витрат – 33,33%

Виходячи з анкетних даних можна проаналізувати склад методів розрахунку планової величини окремих статей, для чого розглянемо табл. 5.

Прямі (основні) витрати за статтями „Паливо та енергія на технологічні цілі”, „Заробітна плата основних робітників” та „Відрахування на соціальні заходи” на деяких підприємствах плануються виходячи з фактичної величини минулого періоду, що не дозволяє врахувати зміни обсягів переробки зерна, таким чином, зменшується точність в процесі планування.

Більше 10% респондентів, що здійснюють планування, планують такі статті витрат, як „Загальновиробничі витрати”, „Адміністративні витрати”, „Витрати на збут” та „Інші витрати” на основі норм, що при наявності великої долі постійних витрат в цих статтях, збільшують погрішність в плановій їх величині.

Як зазначалося вище, 34,78% респондентів, крім того, що групують витрати за економічним змістом або статтями, класифікують витрати за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат.

Незважаючи на те, що розподіл на змінні та постійні витрати здійснюють 34,78%, ці підприємства продовжують користуватися повною собівартістю продукції (тобто розрахованою методом повного розподілу витрат), яка передбачає класифікацію витрат на прямі та непрямі. Слід зазначити, що розподіл на прямі та непрямі витрати на зернопереробних підприємствах досить умовний через технологічні особливості, в даному випадку прямі виступають основними, а непрямі – накладними. Проведемо аналіз класифікації витрат в розрізі „основні-накладні” з метою виявити частку витрат, які розподіляються суб’єктивно. Для цього ми розглянули фактичні калькуляції собівартості підприємств, які є типовими для підприємств-респондентів.

Таблиця 5

Методи розрахунку планової величини окремих статей

№	Статті	Нормативні методи		Спеціальні розрахунки	Статистичні методи
		Норма на 1 т зерна	Норма на 1 т готової продукції		
1	Сировина та матеріали за вирахуванням відходів	52,63%	36,84%	10,53%	0,00%
2	Паливо та енергія на технологічні цілі	47,37%	47,37%	5,26%	5,26%
3	Відрахування на соціальні заходи	15,79%	15,79%	47,37%	21,05%
4	Витрати на утримання та експлуатацію обладнання	0,00%	5,26%	21,05%	42,11%
5	Загальновиробничі витрати	5,26%	5,26%	26,32%	42,11%
6	Адміністративні витрати	5,26%	5,26%	36,84%	57,89%
7	Витрати на збут	5,26%	5,26%	36,84%	52,63%
8	Інші витрати	5,26%	5,26%	15,79%	52,63%
9	Відсотки за кредити	0,00%	0,00%	57,89%	15,79%

Можна зробити висновки, що накладні витрати в структурі собівартості складають від 5% (на великих підприємствах, що здебільшого виробляють продукцію з власного зерна) до майже 40% на підприємствах, в яких обсяги переробки давальницької сировини перевищують власне виробництво.

Наявність накладних витрат передбачає їх розподіл між видами продукції (діяльності). Оскільки частка накладних витрат найвища в собівартості переробки зерна, тому підприємства, які спеціалізуються на переробці зерна на давальницьких умовах, повинні бути дуже обачливі з вибором бази розподілу цих витрат.

Як показав аналіз практики планування та калькулювання поточних витрат на зернопереробних підприємствах, навіть в рамках однієї компанії не можливо порівнювати собівартість продукції її дочірніх підприємств, оскільки, крім загальної величини собівартості, цікаво розглянути й її складові. У зв'язку з цим можна виявити наступні недоліки:

По-перше, відсутність єдності в структурі калькуляцій в рамках однієї компанії. Структуру витрат неможливо порівнювати через використання різних видів класифікацій витрат. Якщо ж на підприємствах використовується групування витрат за статтями калькуляції, то різноманіття назв та складу статей теж не дозволяють співставляти собівартість їх продукції.

По-друге, собівартість об'єкту калькулювання (1 т готової продукції за сортом) визначається суб'єктивно. Здебільшого на підприємствах, що виробляють борошно та (або) крупу використовуються в якості об'єкту калькулювання (1 т готової продукції за сортом). Для цього здійснюється розподіл виробничої собівартості помелу між видами та сортами продукції за допомогою коефіцієнтів. У зв'язку з тим, що підприємства самі обирають базу для встановлення цих коефіцієнтів, теж можуть виникати питання в процесі порівняння собівартості продукції окремих підприємств як щодо її величини, так і щодо об'єктивності вибору тієї чи іншої бази розподілу по сортах.

По-третє, виробнича собівартість включає витрати, не пов'язані безпосередньо з виробництвом продукції. Згідно з існуючою практикою, до виробничої собівартості помелу, при використанні в якості об'єкту калькулювання 1 т готової продукції за сортом, відносять витрати за статтями „Адміністративні витрати” та „Інші виробничі витрати”.

По-четверте, нерациональний вибір методів планування величини витрат по окремих статтях. Під час планування величини витрат за окремими статтями калькуляції можуть використовуватися нормативні, статистичні методи, або ж здійснюватися спеціальні розрахунки. Не завжди вдало підбирається метод розрахунку: так прями-змінні можуть плануватися за допомогою статистичних методів (виходячи з фактичної величини минулого періоду, тощо), а непрямі умовно-постійні інколи плануються нормативними методами. Це призводить до неточного розрахунку величини витрат за статтею.

По-п'яте, усі респонденти використовують

для визначення собівартості метод повного розподілу витрат, а методом величини покриття має можливість користуватися лише третина респондентів.

Метод величини покриття можуть використовувати лише ті підприємства, що класифікують витрати за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат. В умовах коливання обсягів переробки зерна цей метод дозволив би отримати досить швидко й легко об'єктивну величину собівартості продукції. Крім того, показник собівартості, розрахований за допомогою методу повного розподілу витрат, є суб'єктивним, оскільки вміщує непрямі (накладні) витрати, які розподіляються за допомогою обраної управлінським персоналом бази розподілу.

Таким чином, проведений аналіз дозволив виявити досить суттєві недоліки в практиці планування та калькулювання собівартості продукції комбінатів хлібопродуктів, які не дозволяють отримати об'єктивний показник для прийняття управлінських рішень.

Відсутність єдності визначення собівартості в рамках однієї компанії пов'язана насамперед з тим, що Стандарти (Положення) бухгалтерського обліку та Податковий кодекс України дозволяють та дозволятимуть й надалі підприємствам самостійно вирішувати, які методи калькулювання собівартості обирати, які класифікації витрат використовувати, самим визначатися зі структурою калькуляції та зовсім не регламентують методи планування величини витрат за окремими статтями.

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості [3] не можливо застосовувати в практиці зернопереробних підприємств, оскільки вони не враховують їх специфічні риси і надають надто узагальнені рекомендації.

В 2001 р. вийшла праця [4], в якій розглянуто особливості обліку витрат борошномельної та комбікормової промисловості. Однак, в цій роботі акцент зроблено на облік, а методика калькулювання відображає сутність Інструкції № 9-12, (що була розроблена за часів адміністративно-командної економіки), щоправда в дещо сучасній інтерпретації – поновлено назви статей та коефіцієнти розподілу за сортами. Особливості планування витрат на вищевказаних підприємствах в роботі не описуються.

В 2004 році науковцями Одеської національної академії та провідними спеціалістами ДАК «Хліб України» і Міністерства аграрної політики України, був розроблений документ [5], який враховував основні проблеми, що склалися на той момент в сфері планування та калькулювання витрат підприємств зернопереробної промисловості. Як показали результати опитування, доступ до цього документу отримали лише державні підприємства та невелика кількість приватних підприємств, що пов'язано з небажанням основного замовника цього документу, ДАК «Хліб України», давати своїм конкурентам інструментарій з управління витратами, для чого було запроваджено реалізовувати конкурентам документ за досить високою вартістю. Впровадження у дію нового Податкового кодексу потребує врахування певних змін в обчисленні витрат зернопереробних

підприємств, а це, в свою чергу, потребує оновлення цього документу.

Висновки. В зернопереробній галузі до 1 січня 2011 р. існували документи, які регламентували процедури планування та калькулювання собівартості продукції цих підприємств, однак, вільний доступ до цих документів був здебільшого у дочірніх підприємств ДАК «Хліб України» та у підприємств Держкомрезерву. Для приватних підприємств ці документи були майже недоступні, оскільки вони розроблялися на замовлення ДАК «Хліб України», тому на безоплатній основі методичні рекомендації та інструкції могли передаватися лише державним підприємствам, для інших підприємств вартість такої документації була досить високою. Впровадження з 1 січня 2011 р. в дію оновленого податкового законодавства потребує врахування певних змін і в обчисленні витрат.

Таким чином, виникає потреба в оновленні методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції зернопереробних підприємств, які б зменшили проблеми, що є на даний момент в практиці калькулювання та

планування витрат на зернопереробних підприємствах, надали б пропозиції щодо можливості використання найбільш ефективних для даної галузі методів калькулювання та планування, регламентували послідовність планування за цими методами, зменшили б суб'єктивність визначення собівартості, уніфікували б структуру собівартості та враховували б вимоги впровадженого Податкового кодексу України. Крім того, доцільно схвалити даний документ на рівні Міністерства аграрної політики України та запровадити його на усіх підприємств, які працюють в даній галузі.

Розробка потрібних методичних рекомендацій пов'язана з вирішенням наступних проблем.

1. Визначення структури калькуляції виробничої і повної собівартості продукції.
2. Визначення методу калькулювання собівартості продукції.
3. Вибір методу розрахунку планових показників витрат за статтями.
4. Вибір бази для розподілу непрямих витрат.
5. Вибір методу для визначення змінної частини непрямих витрат.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України, Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. [Електронний ресурс] // Верховна Рада України – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
2. Тимофеева Л. Тенденції оновленого податкового кодексу / Л. Тимофеева, Г. Тиравська // Податкове планування. – 2010. – № 11. – С. 23–26.
3. Методические рекомендации по формированию себестоимости продукции (работ, услуг) в промышленности – Утвержд. приказом Гос. Комитета промышленной политики Украины от 2.02.2001 г. № 47.
4. Бухгалтерський фінансовий та внутрішньогосподарський облік в галузях системи переробної промисловості АПК (на основі національних стандартів) / Під ред. Сопка В. В. та Бойка О. В. - К. : «Фенікс», 2001. – 486 с.
5. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції підприємств борошномельно-круп'яної та комбікормової промисловості. – Одеса : „Аспект”, 2004 – 120 с.



УДК 631.115:004

ОВСЯННИКОВА Н.М., аспірант
Одеський державний аграрний університет

ОСОБЛИВОСТІ ФОРМУВАННЯ І РУХУ ІНФОРМАЦІЙНИХ ПОТОКІВ ТА ЇХ ВПЛИВ НА ДІЯЛЬНІСТЬ АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

У статті розглянуто особливості формування і руху інформаційних потоків та виявлено, який вплив вони здійснюють на діяльність аграрних підприємств.

Ключові слова: інформаційні потоки, прийняття управлінських рішень, рівні управління.

The article have been examined the particularities of information flows formation and movement and founded the influence what they exercise on the activities of agricultural enterprises.

Keywords: information flow, managerial decision-making, level of management

Вступ. За останні роки потоки інформації зросли настільки, що переросли в інформаційний бум. З розвитком науково-технічного прогресу інформацію розглядають як чинник управління, вона стає необхідною на всіх етапах управлінської

діяльності. За допомогою інформації координується діяльність суб'єктів управління, здійснюється вплив на формування управлінських рішень, а також контроль за їх реалізацією.