

ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ МЕТОДІВ ОБЛІКУ ВИТРАТ В КОРМОВИРОБНИЦТВІ

Присвячена дослідженню методів обліку витрат. Проаналізовано сучасне використання традиційних методів обліку витрат на підприємствах агропромислового виробництва. Обґрунтовано можливість використання інших методів для обліку витрат у кормовиробництві

Постановка проблеми. Сьогодні для прийняття оптимальних не тільки виробничих, а й фінансових управлінських рішень керівникам підприємств необхідно володіти інформацією про величину витрат та мати дані, які дає контроль та аналіз витрат, що дасть змогу оцінити досягнення запланованих показників та рівня ефективності діяльності.

Управління виробничою діяльністю можна визначити як досить складний, трудомісткий та багатоеlementний процес. Звідси випливає, що і система управлінського обліку також є складною і включає велику кількість елементів, характеризується достатнім обсягом інформації, щоб досягати поставлених перед нею цілей.

Важливими елементами такої системи є методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, оскільки правильний вибір даних методів та області їх використання сприяють швидкій оцінці ситуації щодо доцільності витрат на підприємстві.

Стан вивчення проблеми. В сучасних умовах господарювання досить складним є вибір того чи іншого методу обліку витрат, оскільки не всі вони є досконалими. Однак, необхідно так вибрати методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, щоб за їх допомогою максимально використати всі можливості для вирішення поставлених задач. Проте, на сьогодні не існує конкретної методики застосування тих чи інших методів саме для обліку витрат в кормовиробництві. Тому, вибір теми статті зумовлений необхідністю подальшого вивчення і дослідження даного питання.

Аналіз основних досліджень і публікацій. Провідні вітчизняні і зарубіжні вчені та науковці неодноразово у своїх працях звертали увагу та намагалися визначити суть методів обліку витрат, їх класифікацію та можливість застосування в тій чи іншій галузі. Серед них, зокрема, такі: Дайте А., Малюга Н.М., Бахрушина М.А., Бутинець Ф.Ф., Жарикова Л.А., Загородний В.П., Марени Т.Г., Нападовська Л.В. та ін.

Мета дослідження. Проаналізувати існуючі методи обліку витрат та дослідити можливість їх застосування в кормовиробництві.

Викладення основного матеріалу дослідження. Системне вивчення літературних джерел дає можливість згрупувати погляди вчених та виділити п'ять основних підходів щодо визначення методу обліку витрат.

Перший підхід розкриває Бутинець Ф.Ф. [1]. Автор вважає, що під методом обліку витрат слід розуміти сукупність способів відображення, групування та систематизації даних про витрати, що забезпечують досягнення визначеної мети, вирішення конкретного завдання, об'єднуючи облік витрат і калькулювання як єдиний процес. Цей процес складається із двох взаємопов'язаних етапів.

Перший етап визначає безпосередньо мету методу, яку потрібно неодмінно досягти з його використанням, тобто це нормативний метод та метод фактичної собівартості, а другий етап включає необхідні способи для реалізації цього методу – позамовний, по передільний, повної собівартості, обмеженої собівартості. На думку Бутиця Ф.Ф. вказані методи (способи) є також і методами калькулювання.

Другий підхід розкриває Маренич Т.Г. [2, с. 21-23], яка вважає, що методи обліку витрат та методи калькулювання собівартості продукції слід розглядати відокремлено. На її думку методом обліку витрат є сукупність способів побудови аналітичних позицій (аналітичних рахунків) з метою обґрунтованого калькулювання собівартості продукції й управління ними, а методом калькулювання слід вважати спосіб групування витрат за об'єктами калькулювання, а прийоми калькуляції як технічний засіб розрахунку собівартості.

До третього підходу варто віднести визначення таких вчених як Загородній В.П. [3, с. 567], Бахрушина М.А. [4, с. 95], Жарикова Л.А. [5, с. 4], які вважають, що під методом обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції слід розуміти сукупність прийомів по збору, групуванню в бухгалтерському обліку інформації про

виробничі витрати та розрахунку фактичної собівартості продукції, для контролю за витратами підприємства, а також для віднесення витрат на одиницю продукції.

Четвертий підхід розкриває поняття метод обліку витрат з філософської точки зору і звучить так: метод обліку витрат – це прийом або система способів пізнання певного суб'єкта чи явища. Такої думки дотримується Малюга Н.М. [6, с. 254].

В свою чергу дещо відмінно від інших є позиція Дайле А. [7, с. 39] (що є п'ятою в нашому рейтингу), який стверджує, що метод обліку витрат є сукупністю прийомів, що характеризують завершений акт впливу на об'єкт управління.

Позиція Дайле А. є досить цікавою, оскільки якомога найкраще та конкретніше розкриває саму суть поняття "метод обліку витрат". Так, дійсно на будь-який об'єкт управління – витрати, доходи, прибуток і т.д. – потрібно впливати для з'ясування його призначення і саме сукупність прийомів та способів, які в подальшому об'єднуються в систему, що має назву метод, дозволяють це зробити. Адже, як показує практика, без використання методів чи то статистичного, чи математичного, чи документального характерів неможливо правильно організувати будь-який процес.

Враховуючи практичний досвід підприємств агропромислового виробництва вважаємо за потрібне виділення наступного визначення методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції кормових культур. На нашу думку, метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції кормових культур є системою способів та прийомів аналітичного обліку, які сприяють розкриттю основних функцій, положень та цілей об'єктів обліку.

Вибір методу обліку витрат залежить від багатьох факторів. Це, зокрема, технологія виробництва продукції, тип виробництва, організаційна структура підприємства. Однак, першочергова роль все ж таки належить об'єктам обліку витрат, оскільки саме правильне визначення таких об'єктів сприятиме правильному вибору методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції і виділенню головних положень, на які потрібно звернути увагу.

Отож, згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" [8], об'єктами обліку витрат є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Тобто, об'єктами обліку витрат можна вважати такі аналітичні позиції, по яких безпосередньо групуються витрати, визначається собівартість і здійснюється облік. Це види продукції, технологічні процеси, а також групи однорідних видів продукції. В рослинництві такими об'єктами зокрема є види сільськогосподарських культур, однорідні групи культур або безпосередньо окремі культури.

З об'єктами обліку витрат пов'язані також об'єкти калькулювання і можна навіть сказати, що ці поняття є тотожними. Об'єктом калькулювання також можна вважати окремий вид продукції різного ступеню готовності. Проте, в деяких випадках вони не співпадають. Зокрема, це стосується такої ситуації, коли, наприклад, облік витрат ведеться за групою однорідних видів продукції, а калькуляцію необхідно складати за кожним видом продукції, що входить в дану групу. Важливою умовою достовірної калькуляції є обґрунтована номенклатура об'єктів калькулювання, тому в першу чергу необхідно звернути увагу саме це для отримання необхідної інформації для розрахунку собівартості.

Номенклатура об'єктів калькулювання, так як і об'єктів обліку витрат на кожному підприємстві індивідуальна і розробляється у відповідності до типу та технології виробництва, асортименту продукції, галузевої спеціалізації підприємства тощо. Також, слід враховувати і нормативну базу, зокрема Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. [9]. Саме завдяки вказаному нормативному документу можна сформувати об'єкти обліку виробничих витрат і визначення собівартості продукції кормових культур. (табл. 1).

Таблиця 1. Об'єкти обліку виробничих витрат та визначення собівартості продукції кормових культур

Об'єкти обліку виробничих витрат	Об'єкти визначення собівартості продукції	Одиниця визначення собівартості
	Кормові культури	
Жито	Зерно, зернові відходи	1 центнер
Ячмінь	Зерно, зернові відходи	1 центнер
Овес	Зерно, зернові відходи	1 центнер
Соняшник	Насіння	центнер
Кормові коренеплоди	коренеплоди	1 центнер
Кукурудза на силос і зелений корм	Зелена маса	1 центнер
Багаторічні сіяні трави	Сіно, насіння, солома, зелена маса	1 центнер

Проведені дослідження свідчать, що на практиці частіше всього об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання співпадають і в основному ними є, безпосередньо що стосується рослинництва і зокрема кормових культур, самі культури. Витрати відносяться (списуються) на ту культуру, для вирощування якої вони були понесені.

Кількісним вимірником об'єкта калькулювання виступає калькуляційна одиниця. Калькуляційна одиниця являє собою показник, який використовується для вимірювання об'єкту калькулювання. Вибір тієї чи іншої калькуляційної одиниці залежить від багатьох факторів, зокрема таких: організація виробництва, асортимент продукції, технологія виробництва продукції і т.д.

На сьогодні існує велика кількість калькуляційних одиниць. І така їх кількість вимагає обґрунтованого підходу до того, яку саме калькуляційну одиницю необхідно обрати, адже дуже важливо враховувати те, щоб така одиниця була конкурентоспроможною, щоб її можна було б порівняти з відповідними калькуляційними одиницями на інших підприємствах, а також вона повинна відповідати одиницям ціноутворення.

В практичній діяльності підприємств агропромислового виробництва переважно використовуються наступні групи калькуляційних одиниць:

- натуральні (штуки, кілограми, тонни і т.д.);
- умовно-натуральні (умовні еталонні гектари);
- умовні (добрива в перерахунку на відсоток діючої речовини);
- одиниці часу (машино-дні, нормо-години, машино-години);
- одиниці робіт (три тонни перевезеного вантажу).

В основному на агропромислових підприємствах (частіше всього) із усієї сукупності одиниць обирають якусь одну, яка і є головною.

Визначені об'єкти обліку виробничих витрат і калькуляції собівартості продукції кормових культур складають основу організації аналітичного обліку витрат виробництва (рис. 1).

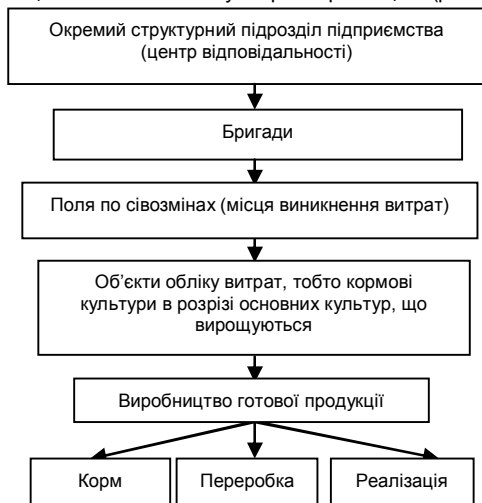


Рис. 1. Об'єкти аналітичного обліку витрат на виробництво продукції кормових культур

Об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання є основними ознаками класифікації методів обліку витрат.

На сьогодні існує велика кількість класифікацій методів обліку витрат. Також відомо, що використання того чи іншого методу не є чимось випадковим. Це має підкріплюватися цілями управління, тобто мають існувати якісь критерії (ознаки), за якими слід класифікувати методи обліку витрат.

Різні автори по-різному виділяють ті чи інші класифікаційні ознаки методів обліку витрат.

Так, наприклад, Марени Т.Г. [2, с. 21-23] пропонує класифікувати всі методи обліку витрат відповідно до семи ознак. В кожній класифікаційній ознаці передбачено декілька

видів методів, що їй відповідають. Марени Т.Г. вважає, що провідною та визначальною є перша класифікаційна ознака, тобто за складом об'єктів обліку. За цією ознакою слід виділяти такі аналітичні позиції – види продукції, технологічні процеси тощо, та господарські позиції, до яких слід віднести центри відповідальності, місця виникнення витрат, структурні підрозділи і т.ін.

В свою чергу, Жарикова Л.А. [5, с. 48] пропонує виділяти тільки три ознаки, за якими слід класифікувати методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, а саме такі:

- об'єкти калькулювання (позамовний та попроцесний методи);
- степінь нормування (система фактичних витрат та система повних витрат);
- повнота охоплення витрат (система повних витрат та система часткових витрат).

Враховуючи стрімкий розвиток та розширення можливостей ринкових відносин, а також складність завдань, які стоять перед керівниками підприємств, необхідно розширювати класифікаційні критерії методів обліку витрат для подальшої їх деталізації. Це сприятиме якомого точнішому визначенню фінансового результату, покращенню планування, правильному прийняттю управлінських рішень.

Так, наприклад, на думку Нападівської Л.В. [10, с. 135] такими додатковими ознаками можуть бути наступні: типи, кількість продуктів, спосіб розподілу непрямих витрат, термін складання, охоплення витрат, видом вихідних даних для обчислення собівартості (табл. 2).

Таблиця 2. Додаткові класифікаційні ознаки методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

Ознака класифікації	Метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції
За типами	напівфабрикатний безнапівфабрикатний
За кількістю продуктів	одно продуктової багатопродуктової
За способом розподілу непрямих витрат	однокоефіцієнтний багато коефіцієнтний
За терміном складання	плановий звітний
За охопленням витрат	повний виробничий центру відповідальності окремих видів робіт (процесів) технологічний
За видом вихідних даних для обчислення собівартості	планові нормативні звітні

Погоджуємося з думкою Нападівської Л.В., оскільки вважаємо, що використання тих чи інших додаткових класифікаційних ознак методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції допоможе ефективно і надійно організувати обліковий процес та дозволить максимально відрізнити один метод від іншого.

Розглянуті класифікації методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, дають можливість поділити такі методи на дві групи – це традиційні і запозичені методи.

До першої групи відносяться методи, які безпосередньо використовуються у вітчизняній обліковій практиці. В свою чергу, другу групу складають методи, які сформувалися і є досить поширеними в зарубіжних країнах, а в Україні вони використовуються порівняно недавно (з 90-х років) і лише на підприємствах, які орієнтуються передусім на європейські стандарти, експорт та співпрацюють з іноземними інвесторами.

Різноманітність методів обліку витрат викликає у керівників підприємств агропромислового виробництва деякі сумніви з приводу того, чи дійсно той чи інший метод буде найбільш актуальним та найкращим щодо обліку витрат підприємства. І дуже часто керівники не впевнені щодо вибору методів спираючись на недостатність володіння інформацією про його характеристики. Спробуємо розібратися у цій ситуації.

В практичній діяльності підприємства агропромислового виробництва використовують переважно систему обліку фактичної витрат. Проте, наша задача полягає в тому, щоб з'ясувати чи доцільно було б застосовувати і інші методи обліку витрат та калькування собівартості продукції.

На підставі розроблених анкети було проведено опитування серед працівників бухгалтерії підприємств агропромислового виробництва стосовно сучасного ведення обліку витрат та використання одного із запропонованих методів обліку витрат.

Як з'ясувалося, на всіх підприємствах, що приймали участь в анкетуванні, використовується метод обліку фактичних витрат. Суть його полягає в тому, що протягом звітного періоду в обліку накопичується інформація про витрати на виробництво продукції, при цьому не відображаються відхилення від норм по даним витратам. Як підсумок застосування такого методу – визначення фактичної собівартості. За умови обліку повних витрат фактична собівартість розраховується в кінці виробничого циклу. При цьому, необхідно мати дані про всі витрати на виробництво, переробку, реалізацію та інші напрями вибуття продукції, а також необхідно, щоб вся продукція була оприбуткована. В кормовиробництві таку інформацію можна буде побачити тільки в кінці календарного року, оскільки тут переважаючу роль складають специфічні фактори і тому фактична собівартість розраховується тільки в кінці саме календарного року.

В цілому, метод обліку фактичної витрат є досить актуальним на сьогодні, проте він має ряд недоліків, які проявляються через відсутність:

- оперативного регулювання та контролю за використанням ресурсів;
- можливості виявляти нестачі та навпаки перевитрати ресурсів;

контролю за порушення технологічних процесів і т.д.

Важливим моментом є також те, що інформація про витрати досить часто не може бути об'єктивною. Так, наприклад, бухгалтер може випадково віднести на собівартість ті витрати, які навіть не мали ніякого відношення до виробництва продукції у зв'язку з тим, що дані про собівартість надаються тільки в кінці звітного періоду. Це вагомо впливає на управління витратами протягом року, тому що бухгалтер-управлінець не має можливості оперативно контролювати дані про витрати з розбивкою по місяцях.

На підставі проведеного дослідження була складена порівняльна таблиця, завдяки якій вдалося з'ясувати, які ще методи є можливими для обліку витрат у кормовиробництві. Безпосередня увага працівників була приділена таким методам: позамовний, нормативний, директ-костинг, стандарт-кост і частково СVP-аналізу.

Отже, позамовний метод обліку витрат. Суть даного методу полягає в тому, що об'єктом обліку витрат та обчислення собівартості продукції є виробничі замовлення, яке оформлюється на визначену кількість виробів. В кормовиробництві замовленням може виступати окремо взятий аналітичний рахунок на кожну культуру або групу культур і прями витрати (заробітна плата, насіння, корми) накопичуються на таких аналітичних рахунках, а непрямі розподіляються за спеціальною методикою раз на рік. Фактична собівартість одиниці продукції визначається в кінці звітного періоду після закінчення виробництва і одержання готової продукції.

Однак, позамовний метод має свої недоліки. Це зокрема: даний метод не сприяє поточному контролю за витратами на виробництво, що є досить актуальним в сільському господарстві;

- при порівнянні фактичної та планової собівартості можна виявити тільки арифметичні суми в сторону її збільшення або зменшення, проте не можна з'ясувати причини їх виникнення. Для цього необхідно провести досить трудомістку аналітичну роботу;
- фактична собівартість продукції визначається в кінці року після закінчення виробництва.

Проте, навіть такі недоліки не зменшують значної ролі в обліку витрат виробництва продукції кормових культур позамовного методу.

Велика увага була також приділена і нормативному методу. Спробуємо з'ясувати, чому саме.

Так, дійсно, нормативний метод досить доречно використовувати для обліку витрат виробництва продукції кормових культур. В його основі лежать науково обґрунтовані норми витрат на кожну культуру чи групу культур. Тут дуже важливим є встановлення правильних, економічно доцільних норм витрат. Норма витрат – це мінімальна кількість трудових, грошових та матеріальних витрат на виготовлення конкретного

виду продукції. В разі, коли норми витрат є завищеними, то внаслідок порівняння нормативних витрат з фактичними можна не виявити суттєвих відхилень, хоча такі відхилення насправді можуть бути.

Особливістю нормативного методу є те, що за його допомогою найбільш ефективно використовуються дані для оперативного управління виробництвом продукції, а також він дозволяє виявляти та застосовувати ресурси для зниження собівартості та підвищення прибутку. Відхилення від норм по витратах на виробництво продукції за нормативним методом дозволяє вести контроль за такими витратами з метою не допущення помилок при розрахунку собівартості, а також калькування фактичної собівартості шляхом додавання до нормативної собівартості (вирахування з неї) відповідної частини відхилень від норм по кожній статті витрат.

На нашу думку, даний метод є найбільш оптимальним, оскільки дозволяє здійснювати контроль та управління за витратами на виробництво. Проте, для його використання саме з метою контролю за витратами на виробництво продукції кормових культур необхідно:

- створити в підприємстві службу, яка б здійснювала облік за відхиленнями від норм, а також встановлювала причини, знаходила винуватців таких відхилень, підводила підсумки роботи по кожному центру відповідальності;
- провести перелік всіх нормативних витрат на кожен вид робіт в розрахунок на 1 га;
- скласти нормативні калькуляції собівартості продукції.

Тому вважаємо, що використання нормативного методу обліку витрат сприятиме раціональному, швидкому та правильному використанню даних про витрати для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Сучасному вітчизняному нормативному методу обліку витрат в країнах з ринковою економікою відповідає система обліку "стандарт-кост". Дану систему варто розглядати у взаємозв'язку зі системою обліку фактичної собівартості. Система "стандарт-кост", як і система "директ-костинг" передусім зорієнтована на визначення фактичної собівартості, тільки система обліку фактичної собівартості зосереджується в першу чергу на відображенні та аналізі фактичних витрат на виробництво продукції, тоді як система "стандарт-кост" фокусується переважно на відхиленні від норм.

Суть такої системи полягає в тому, що в її основі покладено нормування всіх витрат та розрахунок "стандартної" собівартості продукції. Обидві системи – "стандарт-кост" і нормативного методу – мають багато спільного та відмінного. Серед найбільш вагомих спільних та відмінних рис слід виділити наступні:

- облік ведеться повних витрат і в межах норм;
- метод "стандарт-кост" відхилення від норм списує на винуватців або на фінансовий результат без включення у витрати на виробництво, як при нормативному методі;
- "стандарт-кост" не допускає будь-яких змін норм протягом звітного періоду, в свою чергу при застосуванні нормативного методу така можливість є;
- на відміну від методу "стандарт-кост" система нормативного обліку витрат не орієнтується на процес реалізації (зосереджена в основному на виробництві), що не дозволяє впливати на ціноутворення.

Але, виходячи з головного кредо управлінського обліку "різна собівартість для різних цілей", можна припустити, що в окремих галузях сільського господарства використовуються різні системи обліку витрат. Це зокрема може бути також і система обліку неповної собівартості.

Суть даної системи полягає в тому, що не всі види витрат включаються в собівартість продукції і враховуються при калькуванні, а окремі з них враховуються з виручки загальною сумою. Як приклад такої системи можна назвати систему "директ-костинг", коли собівартість враховується та планується в частині змінних витрат.

При застосуванні "директ-костинг" витрати виробництва зменшуються на величину загальногосподарських витрат, оскільки дані витрати повністю включаються в собівартість продукції загальною сумою без розбивки на конкретні види продукції, а в кінці звітного періоду такі витрати списуються безпосередньо на зменшення виручки від реалізації. Така методика і є головною відмінністю між "директ-костингом" та системою обліку витрат за повною собівартістю. Метод "директ-костинг" використовується переважно для прийняття оперативних управлінських рішень та для проведення техніко-економічного аналізу, має ряд переваг та сприятиме вирішенню багатьох управлінських задач, а саме – це:

- проведення ефективної цінової політики. Це можна пояснити так. В ціну продукції входить повна собівартість, а система "директ-костинг" дозволяє розрахувати найменшу ціну

на продукції, за межами якої буде за недоцільно проводити будь-які операції. І в цьому її плюс;

– контроль за собівартістю. За системою “директ-костинг” скорочується число витрат, а тому собівартість стає більш реальною, а деякі статті витрат є можливість контролювати;

– взаємозв'язок між обсягом виробництва, витратами та доходами. Це, в свою чергу сприятиме виділенню окремих моментів, які в майбутньому повинні бути враховані і це дозволить дати прогноз щодо поведінки собівартості в залежності від зміни ділової активності.

– розрахунок маржинального доходу, що в свою чергу сприятиме визначенню точки беззбитковості.

Всі ці позиції необхідно враховувати при застосуванні системи “директ-костинг” в сільському господарстві, оскільки саме тут виробничий період триває декілька місяців. В цілому, такий метод обліку витрат може бути застосованим в кормовиробництві при підведенні підсумків діяльності центрів відповідальності.

Таблиця 3. Застосування методів обліку витрат на підприємствах агропромислового виробництва

Метод обліку витрат	Кількість підприємств, фахівці яких відповіли позитивно	У відсотках до підсумку, %
CVP-аналіз	2	13,33
Директ-костинг	12	80,00
Метод фактичних витрат	15	100,00
Нормативний метод	8	53,33
Система калькулювання собівартості по замовленнях	5	33,33
Стандарт-кост	10	66,67

Коефіцієнт контингенції допоможе з'ясувати функціональну залежність між однією дихотомічною змінною, тобто результативність застосування того чи іншого методу, та іншою змінною – безпосередньо обраним методом обліку витрат.

Для розрахунку коефіцієнта контингенції складемо таблицю (табл. 4) з використанням даних табл. 3.

Таблиця 4. Дані для розрахунку коефіцієнта контингенції з метою визначення взаємозв'язку між застосуванням методів обліку витрат та результативність цих методів в управлінні ними

x \ y	Y ₁	Y ₂	Разом
X ₁	6	4	10
X ₂	1	4	5
Разом	7	8	15

У табл. 4 використано наступні умовні позначення:

X₁ – кількість підприємств, які за результатами опитування хотіли б використовувати запропоновані методи

X₂ – кількість підприємств, які за результатами опитування не хотіли б використовувати запропоновані методи

Y₁ – управління витратами в такому разі буде результативним

Y₂ – управління витратами в такому разі не буде результативним

Значення коефіцієнта контингенції визначається за формулою:

$$\Phi = \frac{x_1 y_1 \cdot x_2 y_2 - x_1 y_2 \cdot x_2 y_1}{\sqrt{(x_1 y_1 + x_1 y_2)(x_2 y_1 + x_2 y_2)(x_1 y_1 + x_2 y_1)(x_1 y_2 + x_2 y_2)}}$$

За даними таблиці 4 розраховане значення коефіцієнта контингенції складає 0,667:

$$\Phi = \frac{6 \cdot 4 - 4 \cdot 1}{\sqrt{10 \cdot 5 + 7 \cdot 8}} = 0,378$$

Отримане значення коефіцієнта контингенції – 0,378 – є достатнім, щоб стверджувати, що на об'єктах дослідження існує залежність між обраним методом обліку витрат і результатом його застосування в управлінні ними. Можна також сказати, що така залежність має причинно-наслідковий характер. Щоб якомога найкраще простежити таку функціональну залежність, скористаємося коефіцієнтом детермінації, який розраховується за такою формулою:

$$\eta^2 = \frac{x_1 y_1 + x_2 y_2 - \frac{\sum x_1 \sum y_1 + \sum x_2 \sum y_2}{N}}{N - \frac{\sum x_1 \sum y_1 + \sum x_2 \sum y_2}{N}}$$

Коефіцієнт детермінації, η^2 , який характеризує ступінь виразності функціональної залежності між змінними, становить 0,348:

$$\eta^2 = \frac{6 + 4 - \frac{10 \cdot 7 + 5 \cdot 8}{15}}{15 - \frac{10 \cdot 7 + 5 \cdot 8}{15}} = 0,348$$

Щодо методу обліку витрат CVP-аналіз, то тут варто зазначити, що даний метод також є досить актуальним в аграрному виробництві, оскільки дозволяє розрахувати точку беззбитковості і він сприяє оптимальному розподілу ресурсів за видами продукції і прийняття управлінських рішень. В кормовиробництві його застосування є доречним, оскільки це дозволить виявити зв'язок між витратами, обсягом виробленої продукції та прибутком.

Результати анкетування працівників на підприємствах агропромислового виробництва були згруповані в табл. 3.

Оскільки мова йде про вибір та можливість застосування тих чи інших методів, то доцільним було б вивчити питання результативності управління витратами при застосуванні відповідного методу. Для цього використаємо коефіцієнт контингенції на основі коефіцієнта парної кореляції К.Пірсона як досить простий, але надійний інструмент зв'язку між двома не кількісними дихотомічними змінними [11].

Оскільки, причинно-наслідкові зв'язки між методами обліку витрат та результативність їх застосування визначені за допомогою коефіцієнта контингенції є цілком задовільними, тому вважаємо за потрібне не використовувати інші коефіцієнти для визначення взаємозв'язку між дихотомічними змінними.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Результати проведеного аналізу свідчать про те, що для контролю за витратами на виробництво продукції кормових культур необхідно поряд з методом обліку витрат за фактичною собівартістю застосовувати також і елементи системи нормативного обліку та системи “директ-костинг”.

Таким чином, розглянуті методи дають підстави зробити висновок, що підприємства агропромислового виробництва у своїй обліковій політиці використовують як вітчизняні, так і запозичені методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Однак, на кожному підприємстві існує своя система вибору того чи іншого методу і залежить вона передусім від технології виробництва, організаційної структури підприємства, рівня комп'ютеризації обліку, компетентності працівників та ін. Від правильності вибору методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції залежить об'єктивність обліку і управління формуванням витрат і собівартості продукції.

Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Бухгалтерський фінансовий облік-Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 765 с. 2. *Маренич Т.Г.* Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції / Т.Г. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – з С. 19-25 3. *Загородний В.П.* Бухгалтерський учёт в Украине (С использов. Национальных стандартов). Учебное пособие для студентов вузов. – 5-ое изд., доп. и перераб. – К.: Издательство А.С.К.. – 2003. – 847 с. 4. *Бахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учёт: Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и пер. – М.: ИКФ Омега-Л; Высш.шк., 2002. – 528 с. 5. *Жарикова Л.А.* Управленческий учёт: Учеб. Пособие. Тамбов: Изд-во Тамб.гос.техн.ун-та, 2004. – 136 с. 6. *Малюга Н.М.* Наукові дослідження в бухгалтерському обліку: Навч. посіб. для студентів ВНЗ. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 476 с. 7. *Дайле А.* Практика контролінга: Пер.с нем. / Под ред.и с предисл. М.Л. Лукашевича, Е.Н. Тихоненковой. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 336 с. 8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. N 318 9. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року № 132. 10. *Наладовська Л.В.* Управлінський облік: Підручник для студ. вищ. навч. закл. – К.: Книга, 2004. – 544 с. 11. *Елисеєва И.И., Юзбашев М.М.* Общая теория статистики: Учебник / Под ред. И.И. Елисеевой. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 65 с.

ТОМІЛОВА Надія Олександрівна – аспірантка Національного університету біоресурсів і природокористування