УДК 311.42

Мороз Ю.Ю. к.е.н, доц.
Державний агроекологічний університет, м. Житомир

ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ПОКАЗНИКІВ В СТАТИСТИЦІ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

Викладено методологічні підходи до формування статистики операційних витрат, розроблено систему відносних статистичних показників для оцінки ефективності витрат сільськогосподарських підприємств

Постановка проблеми. Вивчення діяльності суб'єктів господарювання здійснюється через систему економічних категорій. Водночас, характеристика процесу господарювання за допомогою економічних категорій і понять носить абстрактний характер. Самі по собі категорії, поняття не дають кількісної і якісної характеристики явищ і процесів. Вони можуть характеризувати зв'язки між подіями але не дозволяють їх вимірювати. Важливим атрибутом кожної події є породжені нею показники за допомогою яких можна простежити стан господарюючих суб'єктів, їх взаємозв'язки і напрями розвитку, налагодити ефективне управління ними.

Найважливішою системою економічних показників діяльності суб'єктів господарювання є інформаційні ресурси для характеристики витрат. Підприємство багатіє не великими доходами, а розумними витратами. Тому метою діяльності кожного підприємства є мінімізація витрат за їх співвідношенням щодо доходів.

Національні економічні стандарти визначають поняття зовнішніх витрат як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [8]. Водночас витрати які формують собівартість продукції, це внутрішні витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг і виникають в процесі перетворення використаних ресурсів на товар [5].

Незважаючи на те, що проблема формування і оцінки ефективності витрат є предметом наукових досліджень багатьох вчених, вона сьогодні залишається не до кінця з'ясованою в статистичній методології. До недостатньо вивчених і дискусійних аспектів проблеми статистичного дослідження витрат можна віднести: неправомірне протиставлення понять витрат в фінансовій, статистичній і податковій звітності; нестачу в українській науці сучасних теоретичних досліджень проблеми статистичного спостереження за витратами які б ґрунтувалися на потребах прийняття управлінських рішень; відсутність єдиної методики формування витрат операційної діяльності за різними джерелами інформації; брак достатніх критеріїв для оцінки рівня витрат; відсутність єдиних підходів до визначення показника витрат щодо окремих об'єктів діяльності підприємств та його некоректні інтерпретації. У цьому контексті особливого значення набуває дослідження формування системи статистичних показників рівня операційних витрат сільськогосподарських підприємств для оцінки аграрної політики щодо її адекватності завданням ринкової трансформації суспільства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вітчизняна статистична наука, як правило, досліджує методологію статистичного аналізу витрат за напрямом оцінки ефективності використання ресурсів і суспільного виробництва [1; 6]. Найглибше окремі сторони цих питань розкрито в працях С. Герасименка, А. Головача, А. Єріної, В. Захожая, Р. Моторина. Водночас в

© Мороз Ю.Ю., 2006

навчальному посібнику О. Лугініна і С. Фомішина [9 с. 359-361] при розгляді питань статистики витрат використовуються суто суб'єктивні категорії які не підкріплені законодавчо-нормативними документами і призводять до неправильної оцінки показників. Зокрема, автори дають визначення витрат на виробництво продукції як зменшення активів. Це відбувається тільки при їх вибутті з підприємства, а в процесі формування виробничої собівартості вартість виробничих запасів створює собівартість готової продукції, і активи перетворюються в об'єкти підприємницької діяльності, тобто інші активи, загальна сума яких не змінюється. Наведена в навчальному посібнику класифікація витрат суттєво відрізняється від їх фактичного групування в обліку і при статистичному спостереженню. Під собівартістю продукції автори розуміють виражену в грошовій формі суму витрат на випуск і реалізацію продукції. Це суперечить діючим нормативним документам, де визначено що підприємства формують виробничу собівартість яка не включає адміністративні витрати, витрати на збут, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати і наднормативні виробничі витрати.

Тому, саме методологічні засади формування статистичних показників які характеризують витрати підприємств та удосконалення їх групування і подання за звітністю залишаються актуальними.

Мета дослідження полягає в узагальненні і удосконаленні основних аспектів статистики витрат сільськогосподарських підприємств та надання їх в статистичній звітності що підтверджується потребами статистичного спостереження, роботою економічних служб і необхідністю прийняття ефективних управлінських рішень.

Виклад основного матеріалу. Система економічних показників про витрати підприємств в сфері сільськогосподарського виробництва формується через державне статистичне спостереження у спеціалізованій звітності форми № 50-сг "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств" та додатку до цієї форми "Структура витрат на виробництво основних видів сільськогосподарської продукції" [3].

Крім того, господарюючі суб'єкти в сільському господарстві формують дані про свої витрати у фінансовій звітності за формою № 2 "Звіт про фінансові результати" щодо видів діяльності та окремих елементів, статистичній звітності форми № 1-підприємництво "Звіт про основні показники діяльності підприємства" і при складанні податкових декларацій.

З досліджуваного питання найбільш всього виникає проблем при з'ясуванні термінологічного забезпечення статистичного спостереження за витратами, визначення їх змісту, формування для статистичної звітності і подання користувачам. Отже, аналізуючи окреслене коло проблем, спробуємо послідовно їх обґрунтувати і намітити шляхи вирішення.

Почнемо з термінів які застосовуються для позначення поняття, що є об'єктом нашого дослідження. Держкомстат України [3; 7] в статистичному інструментарії використовує власні термінологічні економічні поняття які не відповідають вимогам національних стандартів з ведення обліку або ними не визначаються.

Зокрема, це поняття "повна собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)", "основні виробничі засоби", "матеріальні оборотні засоби", "витрати для формування повної собівартості продукції" тощо. На нашу думку, використання цих термінів є безпідставним. Це створює додаткові труднощі фахівцям, щоб визначатися, що розуміється під тим чи іншим поняттям, не дозволяє досить глибоко й об'єктивно відстежувати і аналізувати процеси та явища які відбуваються в сільськогосподарських підприємствах, особливо в порівнянні з іншими видами економічної діяльності.

По-друге, немає єдиного підходу до визначення сутності і правил побудови (моделі) показників, які розкривають їх статистичну структуру, установлюючи, що,

де, коли і як має бути виміряне. Держкомстат України пропонує сільськогосподарським підприємствам розраховувати повну собівартість реалізованої продукції з урахуванням витрат виробничої собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут, витрат на сплату відсотків за користування кредитами виробничого призначення і витрат на відсотки та винагороди за користування основними засобами отриманими за договорами фінансової оренди. Не всі складові показника повної собівартості реалізованої продукції можуть бути виміряні безпосередньо кількісно, що унеможливлює розрахунок реальної величини всіх витрат на окремі об'єкти господарської діяльності. Зокрема, адміністративні витрати і витрати за користування залученими фінансовими ресурсами (оренда, лізинг, позики) для формування активів безпосередньо пов'язані не з обсягами реалізації, а з обсягами виробництва. При побудові механізму контролю за прибутком від окремих об'єктів господарювання доцільно використати показник не розрахункової величини повної собівартості, а відповідно показники виробничої собівартості, ціни, витрат, які виникають у підприємства для забезпечення одержання необхідного чистого доходу і валового прибутку. Схематично розрахунок величини цих показників можна подати так:

$$ВСО = ВВО + ВЗВ;$$
$$ЦОД = ВСО + ДЗВ;$$
$$ДЗВ = АВП + ВЗО + НЗВ + НВВ + НВО + НВФ + НВІ + НВП + ППВ + ЧПП;$$
$$ВПО = ЦОД - ВСО;\ ВПО = ДЗВ;$$

де *ВСО* – виробнича собівартість окремих об'єктів діяльності підприємства (пшениця, молоко тощо); *ВВО* – витрати виробництва на об'єкт діяльності підприємства; *ВЗВ* – розподілені загальновиробничі витрати; *ЦОД* – ціна за одиницю об'єкта діяльності підприємства; *ДЗВ* – доходи, які необхідно створити окремими одиницями об'єктів діяльності підприємства для забезпечення покриття витрат не пов'язаних з виробництвом і формування чистого прибутку; *АВП* – адміністративні витрати підприємства; *ВЗО* – витрати на збут об'єктів діяльності підприємства; *НЗВ* – нерозподілені загальновиробничі витрати; НВВ – наднормативні виробничі витрати; *НВО, НВФ, НВІ, НВП* – непокриті витрати, відповідно, іншої операційної, фінансової та інвестиційної діяльності і надзвичайних подій; *ППВ* – податкові платежі не відображені у відповідних витратах (податок на прибуток); *ВПО* – валовий прибуток створений одиницею об'єкта діяльності підприємства; *ЧПП* – чистий прибуток, який необхідно створити окремому об'єкту діяльності підприємства.

Виходячи з цього, за кожним об'єктом діяльності підприємства або іншої господарюючої системи можливо розрахувати відносні величини:

$$\frac{ВПО}{ЦОД} \to max;\ \frac{ЦОД}{ВПО} \to min;\ \frac{ВСО}{ЦОД} \to min;$$
$$\frac{ЦОД}{ВСО} \to max;\ \frac{ВПО}{ВСО} \to max;\ \frac{ВСО}{ВПО} \to min.$$

Перший показник, валова прибутковість чистого доходу, показує, скільки валового прибутку формує кожна гривня одержана від реалізації об'єкта діяльності підприємства. Другий – скільки необхідно чистого доходу одержаного від реалізації об'єкта діяльності підприємства щоб створити гривню валового прибутку. Третій – які витрати виробництва несе підприємство щоб одержати одну гривню від реалізації об'єкта діяльності підприємства. Четвертий – скільки чистого доходу створюється об'єктом діяльності підприємства на гривню виробничих витрат. П'ятий – валова прибутковість витрат виробничої собівартості, скільки валового прибутку формує кожна гривня вартості ресурсів, вкладених у виробництво об'єктів діяльності підприємства. Шостий – скільки необхідно витратити ресурсів для виробництва об'єкта діяльності підприємства щоб одержати одну гривню валового прибутку.

Одержані значення статистичних показників можна порівняти:

– у часі (за одним об'єктом) та визначити напрям та інтенсивність зміни;

– у просторі (між об'єктами) та визначити ефективність витрат щодо окремих об'єктів діяльності підприємств (господарюючих систем);

– з еталонним (нормативним, стандартним, оптимальним) значенням показника та визначити ефективність процесу господарювання;

– у просторі за одним об'єктом (між господарюючими системами) та визначити рівень привабливості суб'єктів господарювання щодо окремих об'єктів діяльності.

По-третє, для сільськогосподарських підприємств діють декілька обов'язкових методологій групування витрат за чітко визначеними ознаками структури і об'єктів при формуванні окремих з них розрахунковим шляхом (табл. 1).

Таблиця 1. Порівняльна характеристика групувальних ознак витрат основного виробництва, які повинні забезпечуватися обліком сільськогосподарських підприємств

Інструкція [3] щодо відображення		Методичні рекомендації [4] щодо переліку статей витрат
витрат на основне виробництво	структури виробничої собівартості	
Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Матеріальні витрати, які увійшли в собівартість продукції у тому числі: ✓ насіння та посадковий матеріал ✓ корми - всього з них: • корми покупні ✓ інша продукція сільського господарства (гній, підстилка, яйця для інкубації) ✓ мінеральні добрива ✓ нафтопродукти ✓ електроенергія ✓ паливо ✓ запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту ✓ оплата послуг і робіт, що виконані сторонніми організаціями, та інші матеріальні витрати Амортизація основних засобів Інші витрати (включаючи плату за оренду) у тому числі: ✓ орендна плата за: • земельні частки (паї) • майнові паї	Прямі матеріальні витрати, з них: ✓ насіння та посадковий матеріал ✓ мінеральні добрива ✓ корми ✓ нафтопродукти ✓ оплата послуг і робіт сторонніх організацій ✓ решта матеріальних витрат Прямі витрати на оплату праці. Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати – всього з них: ✓ амортизація необоротних активів ✓ відрахування на соціальні заходи ✓ решта інших прямих та загально виробничих витрат	Витрати на оплату праці Насіння та посадковий матеріал Паливо та мастильні матеріали Добрива Засоби захисту рослин та тварин Корми Сировина та матеріали без зворотних відходів Роботи та послуги Витрати на ремонт необоротних активів Інші витрати на утримання основних засобів Інші витрати Непродуктивні витрати Загальновиробничі витрати

Наступна проблема, це формування витрат за статистичною звітністю у формі № 1 – підприємництво "Звіт про основні показники діяльності підприємства", яка передбачає відображення показника "операційні витрати з реалізованої продукції, робіт, послуг" щодо витрат підприємства з виготовлення продукції (робіт, послуг) реалізованої у звітному періоді. До складу цього показника також включається собівартість продукції, виготовленої в попередніх періодах та реалізованої у звітному; собівартість реалізованого товару придбаного і перепроданого без додаткової обробки на підприємстві, та оплата робіт, виконаних підрядниками. За складовими показник включає господарські операції відображені на рахунках бухгалтерського обліку "собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)", "адміністративні витрати", "витрати на збут" та окремі статті інших операційних витрат в частині діяльності, що визначається основною або другорядною. Показник групується за елементами витрат:

матеріальні витрати (за вирахуванням вартості зворотних відходів), вартість товарів та послуг, придбаних для перепродажу та реалізованих без додаткової обробки на даному підприємстві, амортизація, витрати на оплату праці з них: на навчальні відпустки, у зв'язку з реорганізацією та скороченням штатів, доплати в разі тимчасової втрати працездатності, відрахування на соціальні заходи, інші операційні витрати.

Додатково до вищенаведеного статистична звітність вимагає подання даних щодо: "витрат на енергію (тепло-, електроенергію)" у тому числі "витрат на електроенергію за основними КВЕД", "витрат на паливо", "витрат на відрядження" з них "добові", "оплати послуг (робіт), виконаних сторонніми суб'єктами господарювання", "орендної плати", з неї "плати за землю", "податків, зборів (обов'язкових платежів) та штрафних санкцій", "витрат на інновації та інформатизацію".

Тим часом державна політика в сфері формування витрат спирається на індивідуальний раціоналізм (мається на увазі, що суб'єкт господарювання діє згідно із своїми інтересами). Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, визначення та розподілу госпрозрахункового доходу, підприємство облік витрат може вести в цілому по конкретних виробничих підрозділах без деталізації за окремими об'єктами (видами і групами худоби та птиці, видами виробництв). Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) в обліку групуються за статтями, які господарство визначає самостійно, виділяючи в окремі статті змінні і постійні витрати [4].

Дотримання підприємствами наведених групувань витрат можна трактувати як хаотичний процес без зворотного зв'язку між економічною дійсністю і органами регулювання стану економіки в сільськогосподарському виробництві щодо практичного опрацювання інформаційних потоків та реалізації відповідних рішень і пропозицій за допомогою застосування певних форм, методів та інструментів.

Варіантом розв'язання проблеми формування витрат сільськогосподарських підприємств для потреб статистичного дослідження могло б бути:

1. Узгодження змісту і переліку групувальних ознак витрат в статистичній звітності за формами № 50-сг "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств" і № 1 – підприємництво "Звіт про основні показники діяльності підприємства". Відповідно до цього дані про витрати доцільно подавати тільки в формі № 1 – підприємництво з виділенням для сільськогосподарських підприємств додаткових статей: насіння та посадковий матеріал, корми, мінеральні добрива, орендна плата за земельні частки і майнові паї.

2. Визначення норми у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", що перелік і склад статей витрат за об'єктами діяльності установлюються підприємством з урахуванням вимог статистичного спостереження.

3. Забезпечення єдиного механізму формування елементів операційних витрат та їх складових у розділі II форми № 2 фінансової звітності "Звіт про фінансові результати", відповідних розділах форми № 1 підприємництво статистичної звітності "Звіт про основні показники діяльності підприємства" і при узагальненні інформації про витрати на рахунках бухгалтерського обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Із викладеного вище випливає, що статистичне дослідження витрат є важливим інструментом управління їх структурою та рівнем на одиницю об'єктів підприємницької діяльності і створеного чистого доходу. Результати, отримані в процесі дослідження, дали змогу сформулювати пропозиції щодо побудови досконалої моделі показника "витрати операційної діяльності" в сільськогосподарських підприємствах , який розкриває його статистичну структуру, установлюючи, що, де, коли і як має бути

вимірене та забезпечує методологічну адекватність відображення явищ. На цьому підґрунті створена модель показника щодо характеристики витрат операційної діяльності може формуватися у статистичній звітності форми № 1 – підприємництво "Звіт про основні показники діяльності підприємств". Необхідно вжити невідкладних заходів з реформування системи фінансової і статистичної звітності на основі усунення її дублювання і неоднозначного трактування вимог методичних нормативних положень щодо складових витрат та створення єдиної моніторингової бази статистичного дослідження витрат для суб'єктів господарювання всіх видів економічної діяльності. Вважаємо за потрібне продовжити дослідження визначеної проблематики, щодо формування системи статистичних показників для характеристики витрат сільськогосподарських підприємств відносними величинами динаміки, просторових і стандартних порівнянь, структури, інтенсивності і координації.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Статистика: Підручник / С.С. Герасименко , А.В. Головач, А.М. Єріна та ін.; За наук. ред. д-ра. екон. наук С.С. Герасименка. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 467 с.

2. *Єріна А.М.* Статистичне моделювання та прогнозування: Навч. посібник. –К.: КНЕУ, 2001. – 170 с.

3. Інструкція щодо заповнення державного статистичного спостереження № 50-сг "Основні економічні показники роботи сільгоспідприємств". – Наказ Державного комітету статистики України від 5.11.2004, № 607.

4. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. – Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001, № 132.

5. *Цал-Цалко Ю.С.* Витрати підприємства: Навч. посібник. – Житомир: Житомирський інженерно-технологічний інститут, 2002. – 647 с.

6. *Цал-Цалко Ю.С.* Статистичний аналіз фінансової звітності: теорія, практика та інтерпретація. Монографія. – Житомир: Житомирський державний технологічний університет, 2004. – 506 с.

7. Інструкція щодо складання форм державних статистичних спостережень зі структурної статистики. – Наказ Держкомстату України від 5.11.2004, № 600.

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". – Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999, № 318.

9. *Лугінін О.Є., Фомішин С.В.* Статистика національної економіки та світового господарства: Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 502 с.

МОРОЗ Юлія Юзефівна – економіст, Житомирська державна податкова адміністрація

Наукові інтереси:

- статистичний аналіз;
- економіка