

О. В. Зінченко,
канд. екон. наук, доцент
К. А. Дубінський,
аспірант,

Міжгалузевий інститут управління

© О. В. Зінченко, К. А. Дубінський, 2011

СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ ВИТРАТ І ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ

Анотація. Критично оцінено існуючу організацію та методологію обліку і контролю витрат виробництва продукції щодо їх відповідності сучасним вимогам управління. З метою підвищення оперативності та достовірності обліково-економічної інформації запропоновано інтегрування всіх видів господарського обліку і контролю витрат в єдиній системі на основі використання новітніх комп'ютерних технологій.

Ключові слова: облік, контроль, виробничі витрати, калькулювання собівартості продукції, переробка сировини.

Аннотация. Критически оценена существующая организация и методология учета и контроля издержек производства продукции на их соответствие современным требованиям управления. С целью повышения оперативности и достоверности учетно-экономической информации предложено интегрирование всех видов хозяйственного учета и контроля затрат в единой системе на основе использования новейших компьютерных технологий.

Ключевые слова: учет, контроль, производственные затраты, калькулирование себестоимости продукции, переработка сырья.

Annotation. This work estimates the operating structure and the methodology of accounting and control of the costs and product costing in dairy industry. And the ways of their further development have been defined. The new classification of expenses on dairy products have been suggested. This classification gives the possibility to group direct and indirect, relevant and non-relevant and other expenses. Being used in practice this classification will provide an efficient management.

Keywords: accounting, control, production costs, output cost, processing of raw materials.

Висока собівартість вітчизняної продукції, її неконкурентноспроможна ціна значною мірою залежить від того, що існуюча облікова система не сприяє зниженню витрат виробництва. Проведені дослідження свідчать, що останнім часом в Україні рівень виробництва і споживання молокопродуктів значно зменшився і насамперед через їх низьку конкурентоспроможність, яка є результатом високої собівартості і ціни при невідповідній якості.

Ефективне управління витратами у виробництві продукції неможливе без раціонально організованого контролю процесу формування собівартості. Контроль сприяє встановленню причин і відповідальних осіб за відхилення з

метою усунення негативних явищ і попередження їх у майбутньому. Як функція управління контроль є засобом зворотного зв'язку між об'єктом, яким виступає собівартість продукції, і системою управління, інформує про дійсний стан цього об'єкта, фактичне виконання управлінського рішення [1].

Проблемам розвитку та удосконалення обліку і контролю виробничих витрат присвячена значна кількість наукових праць вітчизняних і зарубіжних учених: А. Ф. Аксьоненка, М. Т. Білухи, Б. І. Валуєва, К. Друрі, В. П. Завгороднього, М. В. Кужельного, Є. В. Мниха, П. П. Новиченка, В. О. Озерана, Ю. І. Осадчого, В. Ф. Палія, П. Т. Саблука, В. В. Сопка, В. О. Шевчука, А. Д. Шеремета. Утім питання обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах потребують детального дослідження відповідно до сучасних умов господарювання. Зазначене обумовлює актуальність теми дослідження.

Мета дослідження полягає в розробці рекомендацій з удосконалення чинної методології обліку і контролю витрат виробництва і формування собівартості продукції за допомогою сучасних облікових систем, форм і методик автоматизації з урахуванням міжнародних і національних стандартів обліку, з метою її спрямування на ефективніше використання ресурсів, забезпечення випуску конкурентоспроможної продукції та оптимізації її собівартості.

У зв'язку з означеною метою дослідження поставлені такі завдання: визначити потенційні вимоги до методології обліку в управлінні виробництвом конкурентоспроможної продукції; дослідити стан обліку витрат виробництва і формування собівартості продукції, виявити недоліки в організації і методології, встановити причини і розробити пропозиції, спрямовані на удосконалення обліку і контролю в інформаційному забезпеченні управління підприємством в ринкових умовах господарювання.

Правильно організований внутрішньогосподарський контроль сприяє підвищенню ефективності управління виробничою і фінансовою діяльністю підприємства, що є суттєвим за ринкових умов господарювання. Концепція

такого контролю ґрунтується на ідеї про тісну залежність між собівартістю і прибутком. Проте результати дослідження свідчать, що лише на 47 % переробних підприємств усвідомлюють, що поліпшення контролю витрат є резервом зниження собівартості продукції.

Практичні дослідження доводять, що на переважній більшості переробних підприємств контроль витрат зводиться до ретроспективного контролю фактичної собівартості, коли витрати і перевитрати ресурсів неможливо попередити. На етапі виробництва контроль якості сировини переважно здійснюється тільки шляхом візуального спостереження, вибіркові контрольні перевірки дотримання норм, які проводяться комісією 1–2 рази на квартал і носять формальний характер. У результаті технологія виробництва порушується, що призводить до зростання частки прямих матеріальних витрат у структурі собівартості продукції та відповідного зниження рентабельності її виробництва (табл. 1). Наприклад, на Київський молокозавод № 1 частка прямих матеріальних витрат виробництва молока питного в пакетах вища на 1,1 % за частку ВАТ «Сміламоконсерв» і на 1,7 % вища від частки ЗАТ «Білосвіт-Умань». Відповідно рентабельність виробництва цього продукту на Київському молокозаводі № 1 нижча на 0,6 і 1,2% відповідно. При виробництві сметани жирністю 25 %, фасованої на Київському молокозаводі № 1 і ВАТ «Сміламоконсерв» мають меншу частку матеріальних витрат (96,4 і 96 %), ніж ЗАТ «Білосвіт-Умань» (96,6 %), тому рентабельність виробництва сметани по цих підприємствах більша (1,9 і 1,7 % проти 1,2 % відповідно). Таку закономірність можна спостерігати також за іншими продуктами: йогурту, сиру плавленому і маслу вершковому. Таким чином, невідповідність чинної організації контролю рівня прямих матеріальних витрат виробництва продукції знижує ефективність діяльності підприємств галузі.

Структура собівартості та рентабельності окремих продуктів на переробних підприємствах у 2010 р., %

| Стаття витрат | Молоко пийне жирність 3,2 % у пакетах | | | Йогурт у пакетах | | | Сметана жирністю 25 % фасована | | | Сир плавлений «Голландський» | | | Масло вершкове | | | |
|--|---------------------------------------|------|------|------------------|------|------|--------------------------------|------|------|------------------------------|------|------|----------------|------|------|--|
| | 1 | 2 | 3 | 1 | 2 | 3 | 1 | 2 | 3 | 1 | 2 | 3 | 1 | 2 | 3 | |
| Підприємство | | | | | | | | | | | | | | | | |
| Сировина (за вирукуванням відходів) | 41,1 | 45,2 | 40,6 | 23,9 | 24,8 | 24,3 | 90,6 | 89,5 | 89,4 | 61,4 | 62,1 | 61,8 | 90,3 | 91,1 | 90,8 | |
| Основні матеріали | - | - | - | 28,4 | 29,2 | 29,1 | - | - | - | 2,5 | 3,2 | 2,9 | - | - | - | |
| Допоміжні матеріали | 37,9 | 34,2 | 38,1 | 28,6 | 29,1 | 28,9 | 0,9 | 1,2 | 1,1 | 3,5 | 3,7 | 4,1 | 0,9 | 1,0 | 0,8 | |
| Транспортні витрати | 3,6 | 4,2 | 4,1 | 2,1 | 2,2 | 2,2 | 4,1 | 4,4 | 4,3 | 11,5 | 11,1 | 10,3 | 4,3 | 3,1 | 3,6 | |
| Енергія та паливо на технологічні цілі | 5,6 | 6,3 | 6,1 | 5,4 | 4,6 | 4,8 | 1,0 | 1,3 | 1,2 | 3,0 | 3,4 | 3,8 | 1,0 | 1,0 | 1,1 | |
| Всього матеріальних витрат | 88,2 | 89,9 | 88,8 | 88,4 | 89,9 | 89,3 | 96,6 | 96,4 | 96,0 | 81,9 | 83,5 | 82,9 | 96,5 | 96,2 | 96,3 | |
| Заробітна плата виробничих робочих | 4,4 | 3,1 | 3,8 | 4,3 | 3,8 | 3,9 | 1,4 | 1,1 | 1,1 | 5,4 | 4,6 | 4,1 | 1,3 | 1,1 | 1,0 | |
| Відрахування на соціальні заходи | 1,7 | 1,2 | 1,1 | 1,6 | 1,7 | 1,7 | 0,6 | 0,4 | 0,4 | 2,6 | 1,7 | 1,6 | 0,5 | 0,3 | 0,3 | |
| Залоговиробничі витрати | 3,8 | 4,0 | 3,1 | 3,9 | 3,0 | 3,1 | 0,9 | 1,2 | 1,7 | 6,5 | 5,7 | 6,6 | 1,2 | 1,5 | 1,4 | |
| Витрати на утримання й експлуатацію виробничого обладнання | 1,9 | 1,8 | 3,2 | 1,8 | 1,6 | 2,0 | 0,5 | 0,9 | 0,8 | 3,6 | 4,5 | 4,8 | 0,5 | 0,9 | 1,0 | |
| Виробнича собівартість | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | |
| Рентабельність | 15,1 | 13,9 | 14,5 | 16,7 | 8,8 | 10 | 1,2 | 1,9 | 1,7 | 6,4 | 3,2 | 4,5 | -48,6 | -30 | -31 | |

Умовні позначення підприємств: 1 — ЗАТ «Білосвіт-Умань»; 2 — Київський молокозавод № 1; 3 — ВАТ «Сміламолоконсерв».

Внутрішньогосподарський контроль формування собівартості продукції дозволяє виявляти (на підставі попередньо розроблених норм і нормативів) відхилення від нормального процесу виробництва для прийняття коригуючих рішень. Основним методом внутрішньогосподарського контролю на в переробці є порівняння фактичних витрат з нормативними, в результаті чого визначають відхилення та встановлюють причини й відповідальних за їх виникнення. Проте цей метод є ефективним тільки за своєчасного виявлення відхилень у ході технологічного процесу. У практичній діяльності інформація про відхилення надходить з виробництва до керівництва один раз на чотири дні після затвердження майстром або начальником цеху рапорту про вироблену готову продукцію, що унеможливає вчасне прийняття коригуючих управлінських рішень з метою зменшення непродуктивних втрат і витрат ресурсів.

У результаті проведеного аналізу фактичної собівартості цільномолочного і сиркового цехів Київського молочного заводу № 1 (табл. 2) встановлено, що хоча більшість продукції фактичні витрати перевищують планові, ця інформація надходить керівництву неоперативно. Наприклад, щодо продукції цільномолочного цеху (масло вершкове і Т-молоко) допущено перевитрати за всіма статтями калькуляції від 0,2 % загальновиробничих витрат до 2,2 % з допоміжних матеріалів. Але тільки із закінченням звітної періоду встановлено, що при виготовленні масла вершкового відхилення сировини на 1,2 % сталося за рахунок низької жирності зимового молока. А на виготовлення Т-молока відхилення допоміжних матеріалів і сировини відбулися внаслідок порушення рецептури виготовлення. У сирковому цеху витрати сировини на виробництво деякої продукції нижчі від запланованих (сир -2,1 %, сирок столовий -2,3 %, сирок з ізіюмом -1,1 %). Це є результатом порушення рецептури, а отже, якості виготовленої продукції, за що мають нести відповідальність конкретні працівники. Інформація про відхилення не узагальнюється і не групується в розрізі причин і винуватців, що не сприяє зниженню собівартості продукції, а це свідчить про те, що на практиці

порівняння результатів фактичних калькуляцій з нормативними здійснюється після закінчення звітного місяця, коли вже не можна вплинути на рівень витрат.

Зазначене вказує на доцільність удосконалення методології оперативного внутрішньогосподарського контролю витрат на сучасних переробних підприємствах шляхом використання засобів автоматизації з метою своєчасного виявлення негативних явищ у виробництві, виникнення браку продукції та зниження її якості.

Дослідження питання впливу якості переробленої сировини на собівартість окремих видів продукції доводить необхідність удосконалення існуючих на підприємствах норм витрат виробництва продукції. Хоча для виготовлення одного виду продукції переробляється молоко різної жирності, єдність оцінки сировини за вмістом жиру на всіх стадіях її руху не повинна викликати зміни у собівартості цього виду продукції.

Таблиця 2

Відхилення фактичної виробничої собівартості продукції від нормативної (на прикладі Київського молочного заводу № 1), %

| Стаття калькуляції | Відхилення за структурою | | | | | | | | | | | |
|---------------------------------------|------------------------------|----------|-------------|--------------|----------------|-------------|------------------------|--------|--------------|----------------|---------------|-----------------|
| | Цех цільномолочної продукції | | | | | | Цех сиркової продукції | | | | | |
| | Молоко | Т-молоко | Сметана 25% | Ряжанка 3,2% | Масло вершкове | Біо-сметана | Сир | Десерт | Сиркова маса | Сирок столовий | Сир ковбасний | Сирок з ізномом |
| Сировина | +2,1 | +1,2 | +1,4 | - | +1,2 | +1,8 | -2,1 | - | +1,3 | -2,3 | +1,2 | -1,1 |
| Основні матеріали | -1,2 | +2,1 | -2,1 | - | +2,1 | - | -1,0 | +1,0 | +1,9 | -0,7 | +0,8 | +1,6 |
| Допоміжні матеріали | -1,5 | +2,2 | -1,8 | - | - | -0,1 | +2,1 | +0,8 | -0,6 | +2,6 | +1,4 | +1,2 |
| Транспортно-заготівельні витрати | +1,1 | +1,0 | +1,0 | +1,1 | +2,6 | +1,1 | +1,0 | +0,8 | +0,6 | +0,1 | +0,2 | +0,2 |
| Паливо і енергія на технологічні цілі | | +0,4 | +0,8 | +1,0 | +1,2 | +1,1 | +0,4 | +0,5 | +0,2 | +0,5 | +0,7 | +1,1 |

| | | | | | | | | | | | | |
|--|------|------|------|------|-----------|------|------|------|------|------|------|------|
| Основна додаткова заробітна платя виробничих робітників | | +0,5 | +2,2 | | +2,4 | | -0,2 | +0,9 | -0,6 | -0,8 | +2,1 | - |
| Відрахування на соціальне страхування | - | +0,1 | +0,7 | - | +0,8 | - | - | +0,1 | - | - | +0,7 | - |
| Витрати на утримання експлуатацію обладнання | +0,2 | +0,3 | - | -1,0 | +2,4 | +1,0 | +1,0 | +1,2 | - | -0,9 | -0,4 | +1,2 |
| Інші витрати | +0,3 | - | +0,7 | +0,9 | +0,5 | - | +0,2 | +0,3 | -1,1 | +1 | - | +1,1 |
| Загально виробничі витрати | -0,1 | +0,4 | +0,2 | | +0,9 | 0,2 | +0,3 | -0,2 | +1 | - | +0,9 | +1,0 |
| Виробнича собівартість | +0,3 | +8,2 | +3,1 | +2 | +14, 1 | +5,1 | +0,9 | +5,4 | +2,7 | -0,5 | +5,8 | +6,3 |
| Обліковані відхилення. у % до загальної кількості | 11 | 10 | 14 | 12 | 10 | 9 | 15 | 14,5 | 13 | 14 | 15 | 12,8 |
| Розраховані відхилення. у % до загальної кількості | 89 | 90 | 86 | 88 | 90 | 91 | 85 | 84,5 | 87 | 86 | 85 | 87,2 |

На практиці чим більше жирність заготовленої сировини відрізняється від базової, тим більше необлікованих відхилень витрат на виробництво готової продукції. Встановлено, що переробні підприємств м. Києва такі відхилення становлять близько 1 % загальної собівартості товарної продукції на рік. Це є результатом відсутності конкретних відповідальних осіб, які контролюють виконання і своєчасну зміну норм окремих технологічних процесів виробництва продукції, неефективності чинної методики обліку і контролю цих відхилень з визначенням причин чи винуватців.

Технологічні особливості виробництва продукції ускладнюють процес контролю відхилення прямих матеріальних витрат у місцях їх виникнення, адже основні складові молока (жир, білок, молочний цукор і мінеральні речовини) під час переробки підпадають під значні коливання, що впливає на

обсяги виходу молочних продуктів і на їх собівартості. Виходячи з цього для переробки особливо суттєве значення має забезпечення належного рівня техніко-хімічного контролю, а саме, приладів для вимірювання компонентного складу сировини. Практично на досліджених підприємствах встановлено тільки 30 % лічильників і приладів від необхідної кількості, причому на 85 % є застарілими. Недостатня кількість сучасних вимірювальних приладів призводить до того, що стадії технологічного контролю на переробних підприємствах не пов'язані між собою і не мають виходу на економічні (вартісні) характеристики процесу виробництва продукції. Таким чином, основним недоліком чинної системи внутрішньовиробничого контролю в переробці є відсутність інтеграції оперативного хіміко-технологічного контролю та економічного контролю за виробництвом продукції.

Відсутність ефективного контролю витрачання сировини не сприяє її збереженню і призводить до того, що на підприємствах галузі втрати від нестач і крадіжок мають тенденцію до щорічного збільшення. На досліджених підприємствах сума нестач і крадіжок у 2009 р. становила 149, у 2010 р. — 173 тис. грн. При цьому на винуватців віднесено лише 46 і 51,9 % сум збитків відповідно. Такі факти свідчать про те, що в процесі руху матеріальних цінностей через стадії «заготівля — переробка — реалізація» відбувається розрив матеріальної відповідальності на стадії виробництва.

За результатами досліджень, введення в дію національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку П(С)БО майже половина анкетованих підприємств відмовилися від калькулювання повної собівартості продукції, обмежившись обчисленням виробничої собівартості, що унеможливорює контроль рентабельності виробництва і не сприяє оптимальному ціноутворенню. Так виникла потреба в удосконаленні методики калькулювання повної собівартості продукції відповідно до останніх нормативних документів і ринкових умов господарювання. Потребує також перегляду і питання вибору методів калькулювання собівартості продукції, які сприяють підвищенню оперативності і достовірності цієї важливої облікової процедури.

Вирішення завдань, поставлених перед внутрішньовиробничим контролем, неможливо без системної взаємодії цієї функції управління витратами з іншими функціями (калькулюванням, прогнозуванням, обліком, аналізом та регулюванням). Дослідження свідчать, що відсутність на переважній кількості підприємств ефекту від випуску нової продукції є результатом того, що на стадії розробки не проводиться:

- аналіз ефективності впровадження нових видів продукції;
- попередній аналіз беззбитковості виробництва;
- не застосовується економіко-математичне моделювання визначення оптимальної рецептури продукції.

Прогнозування і планування витрат на переважній кількості підприємств унеможлиблює контроль формування собівартості, оскільки здійснюється за рівнем витрат попереднього періоду та не є оперативним. Не використання менеджерами підприємств сучасних методів і процедур зниження собівартості продукції не дозволяє підвищити ефективність системи управління витратами виробництва продукції в умовах ринкової конкуренції, що потребує розробки практичних рекомендацій з їх галузевого впровадження і використання.

Проведені дослідження констатують, що здебільшого на переробних підприємствах наявна лише часткова комп'ютеризація облікових робіт, наслідком чого є відсутність взаємозв'язку всіх функцій і рівнів управління виробництвом продукції. У результаті спеціалісти економічних і технологічних служб не можуть у режимі запиту отримувати з єдиної бази даних інформацію про процеси, які формують собівартість продукції, та приймати рішення, які дають економічний ефект негайно або в перспективі. З метою вирішення даного питання доцільно впровадити комплексну автоматизацію управління переробними підприємствами, що дозволить забезпечити зворотний зв'язок між всіма рівнями діяльності та управління для забезпечення ефективного використання ресурсів.

З метою удосконалення контролю витрат виробництва продукції необхідно:

- розробити пропозиції з удосконалення методів і процедур системи управління витратами переробних підприємств на основі застосування економіко-математичних методів аналізу та прогнозування, що дозволить регулювати оптимальний склад і розмір витрат до моменту їх виникнення, визначати оптимальну рецептуру продуктів, сприятиме беззбитковості виробництва;

- розробити методи калькулювання повної і виробничої собівартості продукції відповідно до сучасних умов господарювання;

- удосконалити методологію оперативного внутрішньогосподарського контролю витрат на основі засобів автоматизації для забезпечення взаємодії технологічних і економічних показників виробничої діяльності переробних підприємств;

- розробити пропозиції з впровадження на переробних підприємствах комплексної автоматизації управління на основі єдиної автоматизованої бази даних економічної інформації, що дозволить значно підвищити ефективність системи управління витратами господарської діяльності.

Таким чином, визначені напрями розвитку системи контролю витрат виробництва і формування собівартості продукції потребують удосконалення їх існуючої організації та методології.

Література

1. Білуха М.Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : підручник / М. Т. Білуха. — К. : Вища шк., 1994. — 364 с.
2. Бородкін О.С. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік / О. С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. — 2001. — № 2. — С. 45-53.
3. Гуцайлюк З.В. Учет и контроль производственных отходов / З. В. Гуцайлюк. — М. : Финансы и статистика, 1990. — 78 с.
4. Економіка виробничого підприємства навч. посіб. / [Й. М. Петрович, І. О. Будішева та ін.]. — К. : Знання, 2001. — 405 с.
5. Куцик П.О. Методика і організація оперативного контролю витрат на виробництво / П. О. Куцик // Регіональні перспективи. — 2001. — № 2-4.

Стаття надійшла до редакції 22.05.2011.