

© О. В. Зінченко. 2011

ДОКУМЕНТУВАННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА: ОСОБЛИВОСТІ ПЕРЕРЕБНОЇ ГАЛУЗІ

Анотація. Висвітлені питання удосконалення обліку і контролю витрат виробництва та зниження собівартості продукції на підприємствах молокопереробної промисловості. Розроблена класифікація витрат виробництва і галузева номенклатура статей калькуляції, рекомендовано впровадження внутрішньогосподарського нормативного методу обліку на основі нових первинних документів і облікових реєстрів, введення маршрутної технології документування переробки сировини у ході технологічного процесу.

Ключові слова: переробна промисловість, облік, калькулювання, контроль.

Аннотация. Освещены вопросы усовершенствования учета и контроля издержек производства и снижения себестоимости продукции на предприятиях молокоперерабатывающей промышленности. Разработана классификация издержек производства и отраслевая номенклатура статей калькуляции, рекомендовано внедрение внутрихозяйственного нормативного метода учета на основе новых первичных документов и учетных регистров, маршрутную технологию документирования переработки сырья в ходе технологического процесса.

Ключевые слова: промышленность перерабатывающая, учет, калькулирование, контроль.

Annotation. This thesis deals with the solution of problematical tasks of the accounting regulations and efficient controlling of manufacturing costs in the new marketing conditions. To change this situation it is necessary to intergrate all kinds of accounting in the national economy using new computer technologies and new software. Managers of dairy enterprises need a new classification of expenses, a new accounting techniques for gathering production information. It is also necessary to work out new forms of primary accounting documents for more efficient and current control of expenses.

Keywords: processing industry, accounting, costing, control.

Керівництво підприємства потребує достовірної, своєчасної інформації про відхилення фактичних витрат від нормативних та їх оптимальності на впровадження нових видів продукції. Надходження оперативної інформації про повну собівартість продукції для встановлення цін відпуску за ринкових умов господарювання з метою зниження собівартості виробництва носить актуальний характер, що й обумовлює обрання напрямку дослідження.

Оскільки таку інформацію може надати тільки відповідно організована облікова система витрат, особливо доречним є пошук нових підходів до вдосконалення цієї системи на підприємствах, її орієнтації на задоволення

потреб не тільки зовнішніх (податкові та державні органи, інвестори), а й внутрішніх (керівництво, власники акцій) користувачів, підвищення її ефективності й оперативності з метою поліпшення процесу регулювання та прийняття управлінських рішень.

Розвитку теорії та практики обліку витрат виробництва присвячені праці відомих вітчизняних і зарубіжних чених, зокрема, А. Ф. Аксьоненка, М. Т. Білухи, Б. І. Валуєва, А. М. Герасимовича, К. Друрі, В. П. Завгороднього, М. В. Кужельного, Р. М. Косміної, В. М. Лапухіна, Г. В. Митрофанова, Є. В. Мниха, Р. Мюллендорфа, П. П. Новиченка, В. О. Озерана, Ю. І. Осадчого, В. Ф. Палія, П. Т. Саблука, В. К. Савчука, В. В. Сопка, В. О. Шевчука, А. Д. Шеремета та ін.

Проте питання обліку витрат на підприємствах в економічній літературі, особливо останніх років, досліджені недостатньо, а наукові розробки у зазначеній сфері практично відсутні. Підручники з обліку в молокопереробній галузі опубліковано ще в 90-х роках російським ученим Н. П. Кондратовим, а вітчизняних праць немає і нині. Недостатньою є також кількість публікацій за даною тематикою і у вітчизняних періодичних виданнях: за останні роки близько 20 наукових статей з проблем обліку переробці молока. З метою удосконалення організації та методики ведення обліку і контролю витрат відповідно до інформаційних потреб менеджерів сучасних підприємств та організаційно-технологічних особливостей галузі постає потреба її вивчення.

У зв'язку з означеною метою поставлено такі завдання: вивчити стан обліку витрат на переробних підприємствах, особливо документування операцій з витрат виробництва, надати рекомендації, спрямовані на удосконалення документального оформлення витрат.

Дослідження стану обліку витрат в переробці свідчать про існуючі недоліки, а саме:

- громіздкість первинної документації (бухгалтерських реєстрів);
- дублювання інформації та низьку її оперативність;
- відсутність комплексної автоматизації;
- безсистемність облікових процесів.

На деяких досліджених підприємствах в бухгалтерії використовують застарілі інструктивні та методичні матеріали з методики й організації обліку і контролю витрат, при цьому не використовують всі можливості сучасних інформаційних технологій на базі швидкодіючих ЕОМ.

Відсутність інтеграції різних видів господарського обліку не дає можливості отримувати достовірну і оперативну інформацію, яка може використовуватися для прийняття ефективних управлінських рішень.

В результаті аналізу документообігу Київського міського молочного заводу № 1 встановлено, що загальна кількість документів з обліку руху сировини, від надходження у виробництво та реалізації продукції становить біля 260 тис. документів у рік (табл. 1), і хоча найбільша кількість документів (майже 40 тис. на рік, або 15 %) відображає саме виробничі операції, їх документообіг має нерациональну будову, що унеможливує оперативне регулювання виробничої діяльності.

Таблиця 1

Первинні облікові документи переробного виробництва

Об'єкти обліку	Назва первинних документів	Кількість документів		
		за місяць	за рік	частка документів
Сировина	Товарно-транспортна накладна, податкова накладна, внутрішня накладна, акт приймання сировини, реєстр постачання сировини за біохімічними показниками, акти розбіжностей якості сировини, рапорт щоденний і щомісячний, журнал приймання сировини	2040	19584	7,4
Матеріали і тара	Товарно-транспортна накладна, податкова накладна, реєстр АТП з талонами замовника, акти виконаних послуг	730	7008	2,6
Постачання сухого знежиреного молока (отриманого в результаті переробки давальницької сировини)	Акт виконаних послуг, рапорт переробки і виготовлення готової продукції від переробника, товарно-транспортна накладна	210	2016	0,8
Оплата праці	Табель робочого часу (картка обліку	153	1469	0,6

	виробітку цеху, довідка виробітку, журнал за видами операцій, виконаних робіт і кількості виробленої продукції)			
Основні засоби	Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, звіт про витрати матеріалів на ремонт основних засобів, акт на списання основних засобів, акт на списання автотранспортних засобів, інвентарна картка обліку основних засобів	42	403	0,2
Виробництво	Рапорт шоденний і щомісячний, внутрішньозаводська накладна, акт про браковану продукцію, технологічна картка, рецепт, лімітно-забірна карта, матеріальний звіт, звіт про рух тари, акт на розлив, зведена довідка про розлив, акт на технологічні втрати, звіт про витрати матеріалів у межах норми, акт про витрати матеріалів (використання понад норми), звіт про використання допоміжних матеріалів, цеховий журнал з обліку витрат продукції, зведений рапорт	4050	39980	15
Інші витрати	Відомість про витрати електроенергії, відомість споживання енергоносіїв, звіт про витрати води по заводу, звіт про витрати ПММ, дорожні листи, книга на видачу запчастин з відображенням машини та водія, забірний лист, зведена відомість про витрати матеріалів за місяць, заявка на транспорт, внутрішня накладна, лімітно-забірна картка, звіт про витрати матеріалів, акти про списання МШП, службова заява, вимога, дефектна відомість	380	3648	1,4
Відвантаження та реалізація	Податкова накладна, товарно-транспортна накладна, внутрішня накладна, акт на списання, матеріальний звіт, приймальний акт від покупців на звичайний убуток при транспортуванні	19780	189888	72,2
Всього		27385	265930	100

Так, рапорт про вироблену продукцію проходить через чотири структурні підрозділи підприємства (бухгалтерія, відділ планування і прогнозування, відділ головного технолога, відділ збуту), що призводить до невиправданих затримок бухгалтерської обробки цього документа на кілька днів. Через низьку оперативність інформація не вкладається в крок управління, тобто не застосовується для щоденного прийняття управлінських рішень, і тому втрачає свою цінність.

Дослідження показали, що при відображенні обліково-технологічних показників процесу виробництва продукції близько 35 % з них має дублювання в різних первинних документах. Водночас значення однакових показників, поданих відділом планування і прогнозування та бухгалтерією відрізняються на 20–30%, поданих технологічним відділом і відділом планування та прогнозування — 25–35 %. Такий стан організації документообігу є результатом відсутності централізованої бази економічних даних про результати діяльності окремих підрозділів підприємств на основі мережі АРМ фахівців економічних і технологічних служб, що викликає неузгодженість існуючих програм та алгоритмів обчислення основних облікових завдань і потребує повторного введення одних і тих же даних різними виконавцями.

Вивчення практики документування виробничих операцій на підприємствах свідчить, що основні первинні облікові документи потребують удосконалення. Зокрема, в основному реєстрі виробничого обліку — рапорт про вироблену готову продукцію, мають місце такі недоліки. Витрати сировини не конкретизують за видами продукції, місцями виникнення та центрами відповідальності; не передбачено порівняння фактичних і нормативних витрат.

Відсутність таких важливих показників перешкоджає організації оперативного обліку, контролю та аналізу причин неефективного використання всіх компонентів сировини в процесі виробництва конкретних видів продуктів, що потребує суттєвого удосконалення цього документа або заміни його на інший.

Первинні документи, які відображають витрати при виробництві сирової продукції, також не відображають інформації про те, на якому етапі технологічного процесу виникли втрати чи відхилення за кількісно-якісними показниками виробів і хто за це відповідальний. З метою усунення зазначених недоліків у переробці слід запровадити маршрутну технологію обліку виробництва з використанням маршрутних карт, що дасть змогу простежити повністю технологічний процес виробництва від запуску сировини до виходу готової продукції. Дослідження показали, що організаційно-технологічні

особливості переробки мають значний вплив на структуру витрат, а відповідно й на організацію та методологію їх обліку.

Комплексний характер переробки і висока матеріаломісткість галузі потребують достовірного й оперативного обліку, насамперед — саме прямих матеріальних витрат, дослідження динаміки яких свідчить про недоцільне зростання їх частки в структурі виробничої собівартості товарної продукції (табл. 2).

Так, наприклад, на ВАТ «Сміла молконсерв» обсяг виробництва продукції у 2010 р. скоротився порівняно з 2009 р. на 51,3 %, а матеріальні витрати збільшилися на 0,6 % за рахунок збільшення транспортно-заготівельних витрат на 1,9 % і витрат на паливо та енергію на технологічні цілі на 9,7 %. На ЗАТ «Білосвіт-Умань» при скороченні обсягу виробництва на 2 % матеріальні витрати збільшилися на 2,2 % за рахунок нераціонального використання сировини. На підприємствах, в яких спостерігалось збільшення обсягів виробництва (Київський молокозавод № 1, Київський молокозавод № 3), темпи зростання матеріальних витрат (від 2 до 8 %) випереджають темпи зростання обсягів виробництва (від 1 до 5 %). Одночасно на ЗАТ «Новоархангельський сирзавод» спостерігається зменшення матеріальних витрат на 1,8 % з разом зі зменшенням виробничої собівартості продукції на 1 % та збільшенням обсягів виробництва на 2 %. Така залежність величини виробничої собівартості від величини прямих матеріальних витрат зумовлює необхідність підвищеної аналітичності їх обліку.

Таблиця 2

Структура собівартості товарної продукції переробних підприємств, %

Статті калькуляції	ЗАТ «Білосвіт-Умань»		Київський молокозавод № 1		Київський молокозавод № 3		ВАТ «Сміла молконсерв»		ЗАТ «Новоархангельський сирзавод»	
	2008	2010	2008	2010	2008	2010	2008	2010	2008	2010
Сировина та основні матеріали	75,1	79,3	52,9	53,8	60,2	58,9	53,6	40	76,5	74,6
Зворотні відходи (вираховуються)	2,0	2,1	0,5	0,5	0,5	0,6	0,3	16,3	0,4	0,7

Допоміжні матеріали на технологічні цілі	0,1	0,1	8,7	8,7	14,3	15,2	1,3	19,9	2,5	2,2
Транспортно-заготівельні витрати	5,2	4,1	5,4	5,6	5,0	6,8	2,9	4,8	7,7	8,5
Паливо та енергія на технологічні цілі	4,1	3,3	8,9	9,3	7,5	7,9	4,9	14,6	4,3	4,2
Матеріальні витрати, всього	82,5	84,7	75,4	76,9	86,5	88,2	62,4	63,0	90,6	88,8
Пряма оплата праці виробничих робітників	1,3	0,7	2,1	2,0	1,3	1,5	3,1	5,1	0,7	0,7
Відрахування на заробітну плату	0,5	0,3	0,8	0,8	0,5	0,5	1,1	1,9	0,2	0,2
Загальновиробничі витрати	9,2	7,8	13,1	12,5	1,2	0,7	17,3	10,2	6,0	7,7
Витрати на утримання та експлуатацію обладнання	6,2	6,6	6,6	6,7	0,3	0,2	5,0	11,8	1,9	2,2
Інші виробничі витрати	-	-	2,0	1,1	10,2	8,9	6,1	6,0	0,6	0,4
Виробнича собівартість	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Динаміка виробничої собівартості (2009 р. = 100 %)	100	144	100	125	100	102	100	96,9	100	99
Динаміка обсягу товарної продукції (2009 р. = 100 %)	100	98	100	101	100	101	100	48,7	100	102
Рентабельність виробництва продукції	-20	-16	5,6	-24	13,1	-11	-14	-12	2,2	1,7

У практичній діяльності переробних підприємств облік матеріальних витрат ведеться узагальнено (за видами продукції), без виділення причин, місць виникнення витрат і центрів відповідальності, що не дозволяє встановити, за рахунок яких факторів змінюються витрати, оперативно контролювати і впливати на ці зміни, виявляти резерви зниження собівартості продукції.

Дослідження свідчать, що керівництво деяких досліджених підприємств (близько 23 %) вважає зменшення матеріальних витрат одним із резервів зниження собівартості продукції. Такий низький відсоток пояснюється тим, що

традиційні методи скорочення матеріаломісткості в переробці неможливі, оскільки відпуск сировини здійснюється за рецептурами і нормами з урахуванням показника жирності, тому економія сировини не завжди є позитивним результатом. Наприклад, за рахунок штучного заниження показника жирності молока на 0,0001 % можна одержати додатково близько 31 кг необлікованого вершкового масла, однак це не можна назвати ефективною економією сировини.

Вивчення організаційно-технологічних особливостей переробки дозволяють виявити і класифікувати основні чинники, які викликають зміни прямих матеріальних витрат і містять резерви зниження собівартості молокопродукції [3]. Загалом встановлено, що втрати через неекономне використання молочної сировини в галузі становлять близько 345 тис. т молока на рік на суму 200 млн грн і це є значним резервом в умовах існуючого дефіциту сировини.

За результатами проведеного дослідження можна констатувати, що реалізація виявлених резервів зниження собівартості продукції вимагає відповідного удосконалення методики оцінки й обліку ресурсів підприємств галузі.

Наприклад, собівартість продукції значною мірою залежить від заготівельної вартості вхідної сировини (молока). Методика розрахунку ціни на молоко при його придбанні в галузі відсутня, що призводить до надходження неякісної сировини за підвищеними цінами. На практиці більшість переробних підприємств (близько 75 %) при закупівлі, оцінці та оприбуткуванні молока ще дотримуються вимог застарілого стандарту ДЕСТ 13264-70, згідно з яким оцінка сировини проводиться тільки за вмістом жиру. Проте починаючи від 01.01.2002 в галузі діє Державний стандарт України (ДЕСТу) 3662-97 «Молоко коров'яче незбиране. Вимоги при закупівлі», розроблений відповідно до міжнародних стандартів якості молока за вмістом білку. Згідно з цим ДЕСТу молоко поділяють на три гатунки: вищий, перший і другий не тільки за органолептичними показниками (запах, смак) і вмістом жиру, а й залежно від вмісту білка, кислотності, бактеріального обсіменіння, вмісту соматичних

клітин, ступеня чистоти молока. Відповідно до цього документа слід застосовувати методику визначення ціни на заготовлене молоко, що сприятиме зменшенню прямих матеріальних витрат і дозволить випускати якісну продукцію, що відповідає світовим стандартам.

Практичні дослідження свідчать, що при відпуску сировини у виробництво використовують здебільшого метод середньозваженої собівартості, який не відповідає вимогам сучасного управління витратами, оскільки за допомогою цього методу не можна визначити відхилення собівартості за рахунок зміни цін чи обсягу сировини та матеріалів, згрупувати інформацію про відхилення та своєчасно надавати їх відділу постачання для визначення найбільш оптимальних закупівельних цін. Підприємствам варто дослідити інші методи оцінки і визначити ті з них, які повною мірою відповідають вимогам сучасного управління переробним виробництвом.

Що стосується методів обліку прямих витрат виробництва, за результатами дослідження відомо, що передільний метод обліку застосовують 85 % переробних підприємств, позамовний — 19 %, при цьому окремі елементи нормативного методу використовують 43 % підприємства. На цих підприємствах нормативний метод застосовується лише для періодичного внутрішньогосподарського узагальнення відхилень фактичних витрат сировини і матеріалів від нормативних без щоденного відображення витрат за нормами та відхиленнями від них в розрізі причин, місць їх виникнення і центрів відповідальності. Серед виявлених відхилень лише 10–15 % обліковують, інші розраховуються за результатами проведених інвентаризацій, що не сприяє об'єктивності одержаних результатів і не дозволяє ефективно управляти витратами. Таким чином, традиційний нормативний метод обліку витрат потребує удосконалення відповідно до ринкових умов господарювання і специфіки переробки.

Комплексний характер переробки зумовлює особливості обліку та калькулювання собівартості не тільки основної, а й неосновної продукції (знежирене молоко, склотини, сироватка), яка має значні обсяги та в складі якої є безліч корисних компонентів. Знежирене молоко і склотини за вмістом білка, молочного цукру та мінеральних речовин не поступаються цільному

молоку. Дослідження свідчать, що рентабельність продуктів із сколотин коливається від 25 до 30 %. Сироватка взагалі є біологічно повноцінним продуктом, в якому залишається 50 % корисних сухих елементів молока. При виробництві хлібобулочної продукції 1 т сироватки замінює 40–60 кг борошна [4]. Незважаючи на ці показники, проведені дослідження показали, що майже 73 % попутних продуктів не переробляється, а використовується на корм худобі або навіть знищується. За результатами проведеного анкетування прибутки від реалізації сироватки одержують 25 % підприємств, від реалізації сколотин — 41 %. Таким чином, недоотриманий валовий прибуток від реалізації сироватки в галузі становить близько 2,3 млн грн на рік. Для порівняння, у США близько 80 % сироватки і 90 % обезжиреного молока і пахти піддають обробці у продовольчі товари, а інша частина або повертається на ферми, або використовується як добрива.

Дослідженнями встановлено, що існуюча на переробних вітчизняних підприємствах система оцінки не дозволяє правильно оцінити попутну продукцію, не ведеться внутрішній облік її виходу, в звітності дані про попутну продукцію не наводяться. Планом рахунків бухгалтерського обліку не передбачено синтетичний рахунок чи субрахунок для їх обліку, хоча вони виділяються як окрема стаття при калькулюванні собівартості. Переважна кількість переробних підприємств при калькулюванні продукції сироватки і сколотин групують у статтю калькуляції «Зворотні відходи», що не відповідає економічній суті цього визначення. Враховуючи те, що собівартість цих продуктів впливає не тільки на достовірність визначення собівартості продукції, а й на ефективність використання ресурсів, їх визначення, класифікація, методика оцінки та обліку потребують подальшого вдосконалення.

Важливим питанням удосконалення системи управління переробним підприємством є раціональна класифікація витрат виробництва, що є передумовою їх відповідної організації та обліку. З метою забезпечення порівняння результатів діяльності різних підприємств галузі доцільним є розробка удосконаленої галузевої класифікації витрат виробництва і реалізації продукції з метою її застосування для потреб управління.

Після введення в дію Положень (стандартів) бухгалтерського обліку змінилася методика обліку та розподілення комплексних витрат, частка яких у структурі витрат молокопереробних підприємств становить близько 21 % і має тенденцію до збільшення. Практичні дослідження свідчать, що існуюча методика обліку та розподілу витрат (загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут) не має єдиної методологічної концепції, використання як бази розподілу заробітної плати виробничих робітників викривлює виробничу й повну собівартість продукції і призводить до помилок у визначенні рівня рентабельності окремих їх видів. Таким чином, для забезпечення контролю за рівнем цих витрат слід удосконалити методологію їх обліку і розподілу відповідно до чинних нормативних документів і специфіки переробки.

У результаті проведеного дослідження можна констатувати, що чинна система організації та методології обліку витрат виробництва продукції не відповідає вимогам управління сучасного переробного підприємства, що потребує удосконалення. Отже, за рахунок внутрішніх резервів знизити собівартість продукції та підвищити рівень рентабельності виробництва можна впровадженням таких заходів:

- технічного і технологічного переоснащення підприємств, застосування новітніх безвідходних технологій для створення асортименту продуктів конкурентоспроможних на внутрішньому та зарубіжному ринках;
- рівномірного використання виробничих потужностей за рахунок кооперації виробництва і залучення нетрадиційних видів сировини;
- удосконалення системи обліку та контролю як основних джерел інтегрованої обліково-економічної інформації ефективного управління витратами відповідно до інтеграційних процесів, які відбуваються в галузі та країні.

Для удосконалення існуючої організації і методики обліку витрат виробництва продукції доцільно:

- розробити рекомендації з удосконалення методології господарського обліку витрат переробних підприємств в напрямі інтегрування фактографічної інформації на основі використання нових комп'ютерних технологій з метою

забезпечення потреб ефективного управління виробництвом і реалізацією продукції;

- уніфікувати чинну первинну облікову документацію з обліку витрат виробництва відповідно до вимог ефективного управління витратами на базі ПЕОМ і впровадити маршрутну технологію документування, яка дозволить відображати витрати впродовж усього технологічного процесу виробництва;

- удосконалити методологію фінансового і внутрішньогосподарського обліку витрат виробництва основної і попутної продукції галузі за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності на основі ПЕОМ відповідно до організаційно-виробничої структури переробних підприємств;

- запропонувати методику оцінки заготовленої сировини і попутної продукції галузі відповідно до вимог міжнародних стандартів вмісту білка;

- розширити класифікацію витрат виробництва і реалізації продукції для забезпечення потреб управління формуванням собівартості за ринкових умов господарювання;

- розробити рекомендації з покращення методики обліку і розподілу комплексних витрат переробки з метою підвищення достовірності обчислення собівартості продукції галузі.

Література

1. Аксененко А.Ф. Учет расходов по местам формирования затрат и сферам ответственности на предприятиях в условиях рыночной экономики / А. Ф. Аксененко, М.С. Бобиженев. — М. : Колос, 1991. — 135 с.

2. Валуев Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерського учета / Б. И. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. — 1998. — № 1. — С. 7-10.

3. Зиновьев Ф.В. Методика оценки потерь в сфере агропромышленного комплекса / Зиновьев Ф.В., Буценко И.Н., Левченко В.Н. — Симферополь : Таврия, 1999. — 190 с.

4. Состав и свойства молока как сырья для молочной промышленности справочник / [Алексеева Н.Ю., Аристова В.П., Патратий А.П. и др. ; под ред. Я. И. Костина]. — М. : Агропромиздат, 1986. — 239 с.

Стаття надійшла до редакції 10.05.2011.