

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ ПЕРЕРОБКИ МОЛОКА ТА НАПРЯМКИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

**ЧЕРНЕЦЬКА О.В., К.Е.Н., ДОЦЕНТ,
БЕСЕДА О.Л., ВИКЛАДАЧ
ДДАУ**

В статті висвітлено проблеми облікового процесу вітчизняних підприємств молокопереробної галузі, намічені напрямки його вдосконалення на підставі використання системи детальніших аналітичних рахунків, уніфікованої системи управлінського обліку та трансфертних цін реалізації.

The article highlights the problems your process of domestic dairy industry, outlined areas of improvement based on its use of detailed analytical accounts, unified management accounting and transfer pricing implementation.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Формування ринкової економіки в Україні неможливе без виробництва конкурентоспроможної продукції та її реалізації на внутрішньому та зовнішньому ринках. Водночас основною передумовою здійснення господарської діяльності молокопереробних підприємств є достатній обсяг та раціональне формування виробничої собівартості продукції. Вирішення проблеми ефективного розвитку та зростання виробничого потенціалу молокопереробних підприємств потребує створення системи управління виробництвом, в основу якої має бути покладено формування інформації про виробничі витрати підприємства. Розробка та впровадження основних напрямів підвищення ефективності господарської діяльності молокопереробних підприємств передбачає вдосконалення обліку виробничих витрат, які забезпечують менеджерів і керівників належною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Аналіз побудови облікового процесу вітчизняних підприємств дозволив виділити такі основні проблеми обліку виробничих витрат на молочну продукцію:

— штучний поділ продукції загального технологічного процесу на основну (цільову), а саме: вершки та побічну (нецільову) – знежирене молоко. При такому розподілі застосовують умовний вимірник обсягу витрат на знежирене молоко. Найчастіше таким умовним вимірником є ринкові ціни на знежирене молоко, “нульова” вартість, ціни на

сировину у перерахунку знежиреного молока на базовий показник жирності або ж пгтучно вирахована вартість, яка дозволяє зменшити збитковість певної групи продуктів за рахунок прибутків, що приносять інші види продукції;

— відсутність підходу до виробництва молочних продуктів як до комплексного виробництва;

— “котловий” облік витрат на виробництво, який призводить до втрати індивідуальної собівартості окремого виду продукції та усереднений розподіл усіх показників статей виробничих витрат між абсолютно різними видами продукції.

Вирішення таких проблем можливе за умови побудови системи обліку виробничих витрат, адекватної організаційним та технологічним особливостям виробничого процесу та адаптації наукових розробок щодо способів розподілу витрат комплексних виробництв до характерних рис галузі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку витрат є об’єктом особливої уваги як в теоретичному плані, так і для практиків, тому що вони прямо впливають на отримання фактичного доходу підприємства за результатами його ринкової діяльності, на своєчасність і точність надання керівництву інформації для прийняття управлінських рішень. Дослідженнями в зазначеній галузі наук досконало займалися Довбуш В. І (здійснено дослідження методичних положень, пов’язаних з обліком в контексті управління собівартістю молокопереробної промисловості), Майданевич Ю.П. (розглядала питання теоретичного обґрунтування доцільності організації бухгалтерського обліку на підприємствах молочної промисловості за центрами відповідальності та методики встановлення внутрішніх трансфертних цін для оцінки результатів діяльності центрів відповідальності), Сіра Ю. (досліджувала вплив технології та організації виробництва на побудову обліку витрат на молокопереробних підприємствах), Федун С.С. (аналізував аспекти управлінського обліку в системі управління витратами молокопереробних підприємств).

В зазначених роботах знайшли вирішення питання удосконалення діючої організації й методики бухгалтерського обліку, в тому числі на базі комп’ютерної техніки, а також методики і організації управлінського обліку виробничих витрат в ринкових умовах господарювання.

Аналіз останніх досліджень показав, що облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції визначаються специфікою галузі: типом та обсягом виробництва, особливою

технологічного процесу, складністю продукції, яка виготовляється, її асортиментом, періодичністю та повторюваністю випуску, організаційною структурою підприємства та ін. Виходячи з цього, для побудови ефективної системи обліку витрат та калькулювання велике значення має врахування особливостей діяльності підприємств молочної промисловості України.

Формулювання цілей статті. Метою даної статті є аналіз облікового процесу вітчизняних підприємств молокопереробної галузі та визначення напрямків його вдосконалення на підставі використання системи детальних аналітичних рахунків, уніфікованої системи управлінського обліку та трансфертних цін реалізації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Інформаційні потреби у формуванні управлінських рішень задовольняються за умови забезпечення взаємозв'язку (комунікації) систем керування собівартістю підрозділів різних рівнів.

Реалізація цілей кожного рівня управління можлива за наявності досить оперативної і достовірної інформації. Уся сукупність інформації містить безліч підсистем, що дозволять забезпечити релевантною інформацією будь-якого менеджера, який приймає рішення. Кожна підсистема містить механізм для обробки інформації і зворотного зв'язку.

Прийняття управлінських рішень не завжди вимагає повної узагальненої інформації. У таких випадках необхідна інформація накопичується у функціональних відділах і службах і використовується разом з інформацією, що формується в управлінському обліку. У будь-якому випадку інформація має містити зв'язок між підрозділами і показниками та відображати процес їхнього формування.

Витрати, що виникають на будь-якому рівні управління, пов'язані з визначеним місцем виникнення витрат.

Облік витрат повинен будуватися так, щоб можна було визначити і виміряти всі фактори виробництва, що впливають на рівень собівартості: матеріальні ресурси, що використовуються на технологічні цілі і які складають основу готової продукції, їх об'єм і зміна структури; основні фонди, що застосовуються в виробництві, їх технічний рівень, що впливає на розмір витрати, пов'язаних з їх функціонуванням в виробництві; трудові витрати, їх рівень, динаміка і питома вага в собівартості; витрати, що пов'язані з організацією і обслуговуванням виробництва, і витрати на управління виробництва.

За останнє десятиліття необхідність створення системи управлінського обліку на вітчизняних підприємствах, у тому числі на

підприємствах молочної промисловості, значно зростає. Це зумовлено жорсткою конкуренцією на ринках сировини та продукції, обмеженістю ресурсів підприємств і необхідністю прийняття управлінських рішень на підставі обґрунтованої, своєчасної, достовірної та релевантної інформації.

Однією з найважливіших проблем, яка стоїть перед вітчизняними підприємствами, є визначення такого асортименту продукції, який одночасно задовольнятиме попит покупців і приносить максимальний обсяг прибутку та чистих грошових надходжень на підприємство. Ефективність управління асортиментом продукції впливає як на фінансове становище підприємства, так і на його маркетингові позиції.

Формування інформаційних ресурсів про виробничі витрати для оптимізації асортименту продукції можливе тільки в рамках інформаційно-логічної системи, яка проводитиме перетворення вхідних ресурсів адекватно організаційним та технологічним особливостям виробництва у релевантні інформаційні ресурси про витрати на продукцію.

Відповідно до технологічних і організаційних характеристик молокопереробного виробництва рекомендується впровадження на вітчизняних підприємствах системи обліку за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності, яка в рамках окремих структурних одиниць та відповідальних осіб забезпечує відображення, накопичення, оперативний контроль та надання інформації про витрати і результати діяльності, а також дозволяє оцінювати роботу менеджерів і трудових колективів. Пропонується виділяти місця витрат за адміністративною, технологічною та умовною ознаками.

Оскільки закритий характер виробництва призводить до неможливості відображення в обліку всіх негативних відхилень при витрачанні ресурсів, рекомендовано порядок розподілення витрат за обліковими і технологічними (розрахунково-аналітичними) показниками, необхідно застосовувати методику їх обліку і управлінського регулювання в мережі АРМ підприємства.

З метою делегування повноважень та відповідальності за витрати і результати діяльності на підприємствах галузі доцільно створення центрів відповідальності за визначеними критеріями, основними з яких є: чітке територіальне чи функціональне виділення центру; гнучкість управління; можливість точного планування та обліку витрат і результатів; закріплення персональної відповідальності за кожним керівником підрозділу; правильний вибір контролюючих

параметрів.

Для управління підприємством в умовах ринку необхідна комплексна інформація, що отримана шляхом інтеграції всіх видів господарського обліку в єдиній інформаційній системі на основі застосування новітніх комп'ютерних технологій

Важливим фактором пошуку резервів ефективного управління витратами є вибір методу оцінки матеріальних ресурсів при їх використанні у виробництві. Технологічні особливості молокопереробної галузі, низька тривалість зберігання готової продукції та необхідність підвищення оперативності обліку зумовляють використання нормативного методу оцінки сировини та матеріалів при відпуску їх у виробництво. Застосування даного методу оцінки здійснюється на основі методики розрахунку нормативної ціни на молоко, яка враховує вміст білка згідно з міжнародними і національними стандартами якості.

Облік комплексних витрат на вітчизняних підприємствах пропонується вести в розрізі визначених облікових груп за місяцями виникнення витрат, що сприятиме контролю за їх рівнем, виявленню резервів скорочення і дозволить знизити собівартість продукції. При розподілі комплексних витрат рекомендовано використання цехових середніх річних нормативних коефіцієнтів, що дозволяє оперативно обчислювати собівартість продукції та знизити вплив сезонних витрат на її формування.

Для характеристики облікової інформації потрібно застосовувати поняття „кількість” і „якість”. При отриманні інформації її споживачі переслідують різні цілі, тому змінюється кількість і цінність інформації, що відповідає завданням організації фінансового і управлінського обліку. Отже ступінь релевантності інформації, яка використовується для прийняття рішень залежить від цілей окремої людини, тобто значна частина інформації, створена системою, використовується для декількох управлінських рішень і декількома особами, які приймають рішення.

Виходячи з цього, методика бухгалтерського обліку процесу виробництва в кожному структурному підрозділі підприємства, повинна передбачати: чітке визначення норм і нормативів витрачання сировини та матеріалів, додаткових запасів, загальновиробничих витрат; вибір способу визначення внутрішніх цін передачі напівфабрикатів між підрозділами підприємства; розробку аналітичних рахунків сировини та матеріалів, видів готової продукції та, що найбільш важливо, центрів відповідальності. Дотримання

запропонованої методики дасть змогу: достовірно визначати собівартість напівфабрикатів і готової продукції, уникаючи необґрунтованого включення до її складу витрат, не пов'язаних з виробничим процесом; виявляти відхилення від встановлених норм витрачання та причин таких відхилень, що дасть змогу уникати та запобігати їх у майбутньому; впливати на фінансові результати діяльності кожного центру відповідальності та підприємства в цілому.

Забезпечення належної обробки інформації стає можливим внаслідок розробки відповідної методики управлінського обліку виробничих витрат. Вона повинна базуватися на побудові певної моделі обліку витрат, яка передбачатиме застосування ефективних методів обліку і розподілу витрат у відповідності до способів переробки, якісних оцінок сировини та продукції, видів управлінських рішень, що прийматимуться.

Використання трансфертних цін з їх розрахунком на основі повних витрат дасть змогу отримати додаткові доходи структурним підрозділам, що, в свою чергу, вплине на доходність підприємства.

Проведений аналіз дозволив визначити поняття «трансфертна ціна» як специфічний вид внутрішньогосподарської умовно-розрахункової ціни, що використовується для розрахунків між підрозділами підприємства, між взаємозалежними особами, і в більшості випадків відрізняється від ринкової ціни. Введення розрахунків між взаємозалежними особами дозволяє узагальнити дане поняття, повніше охопити економічні взаємовідносини, за яких виникає трансфертне ціноутворення. «Трансфертне ціноутворення» трактується як процес встановлення ціни на товар, роботу, послугу в підрозділах підприємства для проведення розрахунків між ними, а також між взаємозалежними особами, у більшості випадків з використанням неринкових умов угод. Виходячи з наведених визначень, виділені суб'єкт, об'єкт і предмет трансфертного ціноутворення. Його суб'єктом виступають взаємозалежні особи, підприємство як єдина юридична особа і його центри відповідальності; об'єктом є товари, послуги, роботи, у тому числі технології, оплата праці працівників, капітал; предметом є ціна, якість, терміни поставок і оплат товарів, послуг, робіт; вартість й умови видачі кредитів; розмір і порядок виплати зарплати працівникам; ціна технологій та ін.

Трансфертна ціна для кожного окремого продукту (послуги) має фіксуватися в момент його створення (або надання кінцевому (зовнішньому) клієнту, або отримання від такого клієнта) і залишатися

незмінною протягом усього строку дії цього продукту (послуги), за винятком продуктів (послуг) з плаваючими ставками, де трансфертна ставка переглядається під час перегляду клієнтської (номінальної) ставки.

Для вибору методу розрахунку трансфертних цін потрібно оцінити його вплив на діяльність окремого структурного підрозділу (центру відповідальності) та підприємства зокрема. Найнижча внутрішня трансфертна ціна формується при використанні методу ринкової ціни, а найвища – методом повних витрат. Виходячи з цього, відмітимо, що найбільш доцільним методом розрахунку трансфертних цін на підприємствах молочної промисловості, є метод, який враховує повні витрати на виробництво конкретного виду напівфабрикату і доходність від реалізації готової продукції. Підприємства при використанні цього методу можуть суттєво вплинути на фінансовий результат не лише структурного підрозділу, але й підприємства в цілому

Для прийняття рішення про доцільність використання трансфертної ціни необхідно провести економічне обґрунтування, беручи до уваги економічну кон'юнктуру, політичну ситуацію, ступінь конкурентної значущості продукції для підприємства, відносини з постачальниками, покупцями та ін. Цей алгоритм враховує цілі діяльності підрозділів, сприяє підтримці їх інтересів; активізує діяльність підрозділів, підвищуючи об'єктивність управлінських рішень з доцільності застосування трансфертної ціни, сприяє проведенню аналізу даних у рамках стратегічного управління підприємством з метою визначення напрямків розвитку підрозділів.

Висновки. Виходячи із вище сказаного, відмітимо, що використання системи детальних аналітичних рахунків, уніфікованої системи управлінського обліку, трансфертних цін реалізації напівфабрикатів між структурними підрозділами підприємства, центру відповідальності є ефективним засобом удосконалення обліку витрат за центрами відповідальності на підприємствах молочної промисловості.

Таким чином, наведені пропозиції дозволять удосконалити організацію та методологію обліку витрат виробництва у вітчизняній молокопереробній галузі відповідно до ринкових умов господарювання.

Література.

1. Божидарнік Т. Проблеми та пріоритети розвитку молокопереробних підприємств в сучасних умовах господарювання / Т. Божидарнік // Економіст: науково-практичний журнал. - 2011. -№ 1. - С. 39-41.
2. Довбуш В. І. Облік і внутрішній аудит собівартості продукції (на прикладі молокопереробних підприємств України) 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук Київ 2008
3. Довбуш В. І. Проблемні аспекти розподілу загальновиробничих витрат та їх облік на молокопереробних підприємствах/ В. І. Довбуш. // Формування ринкових відносин в Україні: збірник наукових праць: К. – 2011 р. № 10.- С. 114-118.
4. Канцевич С. І. Якість як основна складова підвищення економічної ефективності виробництва молока в Україні/ С. І. Канцевич / Економіка АПК: міжнародний науково-виробничий журнал.- 2010р. № 2. - С. 35-40.
5. Майданевич Ю. П. Бухгалтерський облік і контроль процесу виробництва продукції молочної промисловості: організація і методика 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук Київ – 2008
6. Моргун О. В. Фінансове забезпечення інноваційної діяльності молокопереробних підприємств / О. В. Моргун // Економіка АПК : міжнародний науково-виробничий журнал . - 2010. - № 2. - С. 135-138.
7. Сіра Ю. Вплив технології та організації виробництва на побудову обліку витрат на молокопереробних підприємствах / Ю. Сіра // Актуальні проблеми економіки : Науково-економічний журнал. - 2008. -№ 5. - С. 208-214.
8. Федун С. С. Управлінський облік в системі управління витратами молокопереробних підприємств/ С. С. Федун. // Актуальні проблеми економіки: науково-економічний журнал. - 2008р. № 8. - С. 214-219.
9. Черных И. Н. Организация учета затрат по центрам ответственности [Текст] : учеб. пособие / И. Н. Черных, З. Ч. Хамидуллина. - М. : Кнорус, 2010. – 160 с.