

ОБЛІК МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ, ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

О. В. Зінченко, к. е. н., доц.

У статті йдеться про проблеми обліку матеріальних витрат, запропоновано заходи, які спрямовані на удосконалення облікової системи за обраним напрямком дослідження.

Ключові слова: *облік матеріальних витрат, виробництво продукції, калькулювання собівартості, сировина, молочна продукція, брак, зворотні відходи.*

Найважливішим джерелом підвищення економічної ефективності виробництва в умовах ринку є зниження частки матеріальних витрат у собівартості продукції, збільшення фізичного обсягу виробництва при зменшенні ресурсів, що споживаються. У вирішенні цього завдання значне місце належить бухгалтерському обліку, за допомогою якого забезпечується систематичний контроль процесів формування матеріальних витрат виробництва. Матеріальні витрати є одним з основних елементів собівартості продукції. Економія виробничих запасів, насамперед, є суттєвим чинником збільшення обсягів виробництва, зниження собівартості продукції та підвищення рентабельності виробництва. Дослідження зазначених питань обумовлюють актуальність теми.

Проблемам розвитку й удосконалення обліку виробничих витрат та формуванню собівартості продукції присвячена значна кількість наукових праць відомих вітчизняних та зарубіжних вчених, зокрема таких, як Аксьоненко А.Ф., Білуха М.Т., Валуєв Б.І., Герасимович А.М., Друрі К., Завгородній В.П., Кужельний М.В., Мних Є.В., Мюллендорф Р., Новиченко П.П., Палій В.Ф., Саблук П.Т., Савчук В.К., Сопко В.В., Шевчук В.О.,

Шеремета А.Д. Проте питання обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості продукції на молокопереробних підприємствах не розглядають на достатньому рівні та потребують подальшого дослідження.

Метою цього дослідження є вдосконалення чинної методики обліку витрат виробництва та формування собівартості молокопродукції. Запропоновані заходи спрямовані на ефективніше використання ресурсів, забезпечення випуску конкурентоспроможності продукції та оптимізації її собівартості. Відповідно до поставленої мети визначені такі завдання: дослідити стан обліку та контролю витрат виробництва і формування собівартості молокопродукції, виявити недоліки в організації та методиці, встановити причини та надати пропозиції, спрямовані на удосконалення обліку в інформаційному забезпеченні управління підприємством.

Продукція, що випускається підприємствами молокопереробної промисловості є матеріалоемною. Питома вага матеріальних витрат, взагалі в харчовій промисловості та переробці сільськогосподарської продукції у 2004 р. в загальній структурі витрат становить 97,8 %, а сировина і матеріали - 76,9 % [12]. Важливим шляхом підвищення ефективності виробництва молокопереробки є раціональне використання у виробництві запасів, зокрема сировини і матеріалів, зниження їх витрат на одиницю продукції, що випускається, та підвищення її якості.

У молокопереробній промисловості основною сировиною є незбиране молоко, вершки, масло-сирець, масло топлене, сир і бринза, що купуються у сільськогосподарських підприємств. Сировиною також є молочна продукція, придбана в інших підприємств. Основними матеріалами є борошно, крохмаль, масло, яйця. На відміну від м'ясної промисловості, цукор і сіль є основними матеріалами. Целофан, марля, бязь, шпагат, бирки є допоміжними матеріалами.

Відпуск сировини, основних і допоміжних матеріалів на виробничі потреби слід оформляти лімітно-забірними картками. Ліміти на майбутній місяць повинні визначатися за окремими видами виробничих запасів,

виходячи з запланованого випуску продукції та встановлених норм їх витрачання на одиницю продукції.

При використанні щоденних рапортів випуску готової продукції замість місячних виробничих журналів передбачені лімітно-забірні картки для відпуску не тільки матеріалів, а й інших видів сировини та напівфабрикатів. Однак нині на деяких підприємствах промисловості лімітно-забірними картками оформлюють відпуск у виробництво тільки допоміжних матеріалів, МШП, а також сухого молока (в зимовий час) для виробництва цільномолочної продукції (особливо при нестачі основної сировини). Дані первинних документів (накладні, лімітно-забірні картки) з відпуску матеріалів у виробництво слід відображати у місячній накопичувальній відомості за видами продукції, що виробляється.

Підприємства, які обліковують сировину у виробництві за базисною жирністю, застосовують норми витрат молока, включаючи гранично допустимі його втрати при виробництві окремих видів молочної продукції (згідно з Держстандартами).

Норми витрат та гранично допустимі втрати сировини за виробництво молочної продукції, як правило, встановлені за окремими операціями. Це дає змогу правильно визначити граничні норми списання сировини, виключаючи виробничі операції, що фактично виконуються. На відміну від інших галузей промисловості, норми витрат сировини в молокопереробній промисловості є стабільнішими. При складанні щоденного рапорту випуску готової продукції майстри виробництва повинні суворо дотримуватися встановлених норм витрат сировини, а саме списувати її, виходячи з фактичного обсягу виготовленої продукції та встановлених норм, а різницю у виробництві (економію) залишати як неврахований резерв на випадок нестач, а потім оприбутковувати. Обліковці, які систематично інвентаризують залишки сировини, напівфабрикати та матеріали у виробництві мають слідкувати за дотриманням нормативів.

Недоліком цього є те, що в обліку не відображають вміст у молоці

білків та інших поживних речовин. Білок є найціннішим компонентом м'яса та молочної продукції і найбільше міститься у сухому знежиреному м'ясі. Показник вмісту сухого знежиреного м'яса в Англії введений в оцінку сортності сирого м'яса, при цьому за номінальну величину взято 8,5%. У тринадцятьох штатах США встановлені вимоги щодо кількості сухого знежиреного м'яса в м'ясі, що заготовляється не менше, ніж 8,5%. Тому плата за м'ясо тільки за вмістом жиру унеможливує раціональне використання всіх компонентів сировини. Для цього необхідно застосовувати стандарти, які визначають кількість білка в м'ясі [1, 3, 5], встановити норму базисного вмісту й організувати облік за цими показниками. Норму вмісту білка в м'ясі слід установити для кожного регіону за результатами аналізу хімічного складу м'яса в різних зонах країни.

Сільські господарства при відпуску м'яса та м'ясопереробні підприємства при його надходженні, повинні визначати не тільки жирність і білок, а й інші показники, зокрема кислотність, бактеріальне обсіменіння, щільність, термостійкість, кількість соматичних речовин. Це забезпечить збереження якості м'яса і не допустить розведення його водою. За щільністю м'яса можна визначити вміст у ньому сухих речовин. Доцільно враховувати щільність м'яса не тільки при його надходженні, а й при відпуску у виробництво, а також на всіх стадіях виробничого процесу. У стандартах на щільномолочну продукцію передбачено методику розрахунку вмісту якісних показників м'яса, проте на практиці їх не завжди дотримуються. Це призводить до закупівлі молочної сировини низької якості, що має наслідком виготовлення неякісної продукції. Тому слід при закупівлі м'яса застосувати методики розрахунку вмісту поживних речовин, що передбачені стандартами [1, 3, 5]. При проведенні дисертаційного дослідження автором запропоновано розрахунок закупівлі м'яса у населення [1, 2, 4]. Усе це дозволить врахувати інтереси як постачальників м'яса, так і заготівельників та спрямувати їх зусилля на виконання загального важливого завдання – одержання високоякісної молочної

продукції.

Для обліку наявності та руху молочної продукції передбачено рахунок „Виробничі запаси”, на якому їх групують та обліковують на субрахунках, передбачених Планом рахунків бухгалтерського обліку [7].

Нині на підприємствах промисловості визначення фактичної собівартості виробничих запасів, що списують на виробництво, дозволяється робити за методами оцінки запасів, передбаченими П(С)БО 9 „Запаси” [8, 16].

Молокопереробні підприємства при відпуску запасів у виробництво переважно застосовують метод середньозваженої собівартості. Недоліком цього методу є те, що він не дає змоги визначити відхилення фактичної собівартості продукції від нормативної за рахунок зміни цін на сировину. Оскільки надходить молоко на підприємства від значної кількості постачальників і за різними цінами, його середньозважена оцінка викривляє фактичну собівартість молочної продукції та не дозволяє встановити, як вона змінюється внаслідок зміни цін, що значно ускладнює роботу бухгалтерії.

Враховуючи технологічні особливості молокопереробки, а саме: короткий строк зберігання молочної сировини, сезонне надходження та інші чинники, а також для спрощення процедури поточної оцінки й обліку виробничих запасів, доцільно їх оцінку при відпуску у виробництво проводити за методом нормативних затрат згідно з П(С)БО 9 „Запаси” [8, 16]. При встановленні величини нормативних затрат запропоновано кількісно-якісні характеристики молочної сировини враховувати відповідно до розроблених рецептур. При відпуску у виробництво молока пропонується здійснювати його оцінку на основі нормативної ціни, яка розраховується один раз на у місяць, згідно з міжнародними та вітчизняними вимогами щодо вмісту білка в молоці та інших компонентів.

Впровадження методу нормативних затрат сприятиме ефективному здійсненню оперативного контролю за рівнем використання виробничих запасів у виробництві, його застосування дасть змогу обліковувати відпуск запасів у виробництво відповідно до встановлених нормативів, а відхилення

фактичних цін на виробничі запаси від нормативних накопичувати на спеціально введених субрахунках. Це дасть змогу приймати необхідні управлінські рішення при виборі постачальників та сприятиме ефективності контролю використання виробничих запасів. Недоліком облікової практики молокопереробки є те, що при формуванні наказу про облікову політику не проводилось попередніх розрахунків щодо обрання методу оцінки вибуття запасів, що вистребує доопрацювання.

На основі накопичувальних відомостей про витрату матеріалів у бухгалтерії складають журнал за кредитом субрахунку „Сировина і матеріали”. У журналі відображається витрата матеріалів за видами (за субрахунками), в цілому по підприємству, в кореспонденції рахунків, що дебетуються. На досліджуваних підприємствах щомісяця за кожним видом продукції в розрізі субрахунка „Сировина і матеріали” складається розшифровка виробничих запасів.

При калькулюванні собівартості продукції всі перераховані вище види матеріальних витрат відображаються за статтею „Прямі витрати на матеріали”, оскільки ці витрати прямо відносять до собівартості продукції. Доцільно ці витрати відображати в собівартості продукції за кожним видом витрат, оскільки для цього існують всі необхідні дані, що дозволяє підвищити аналітичність обліку витрат собівартості.

З метою попередження виникнення браку та правильного визначення обсягу собівартості молочної продукції ведеться облік браку. Залежно від характеру дефектів, установлених при оцінці готової продукції, брак є виправний та невиправний (безповоротний). Виправним браком є нестандартна продукція та напівфабрикати, що після виправлення можуть бути використані за прямим призначенням, виправлення яких технічно можливе й економічно доцільне.

У молокопереробці виправним браком є нестандартний сир, вершки, сметана, масло, які шляхом доробки доводяться до встановлених стандартів та технічних умов і які потім реалізуються як стандартна продукція.

Невиправним (безповоротним) браком є готова продукція, напівфабрикати, що не можуть бути використані за прямим призначенням, виправлення такого браку технічно неможливе й економічно недоцільне. Безповоротний брак використовують як сировину для переробки на інші види продукції чи реалізують за вартістю можливого використання. На рис. 1 зображено види невиправного браку та шляхи використання.

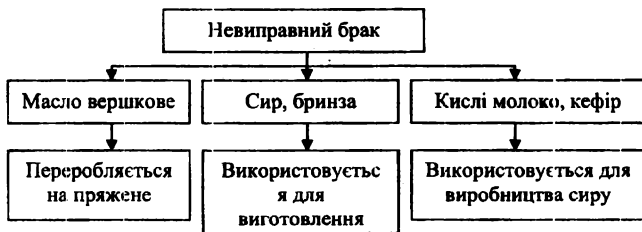


Рис. 1. Використання невиправного (безповоротного) браку

Дослідження свідчать, що на підприємствах молокопереробки існує неправильне ставлення до обліку браку. Брак зазвичай можна переробити в інший продукт, але при цьому виникають незначні втрати та збитки. Облік втрат від браку нині ведеться не на всіх підприємствах галузі, а там, де він здійснюється, і лише за одним підрозділом. Облік втрат від браку слід вести не тільки загалом, а й по статейно, де зазначають причини та впливатців.

За місцем виявлення браку розрізняють: внутрішній, виявлений на підприємстві до відправлення продукції покупцю, і зовнішній, виявлений у покупця.

На підприємствах молокопереробної галузі браком у виробництві не є продукція, прийнята від торговельної мережі й інших покупців після закінчення строку її реалізації для переробки на інші види продукції (наприклад, кисле молоко, кефір, кисляк – на сир). Якщо ж молоко, вершки й інша молочна продукція забракована покупцем до закінчення строків реалізації та повернута підприємствам молокопереробки, то вона повинна відображатися в обліку як брак у виробництві й оформлятися актами на брак

(або іншими документами, розробленими підприємством) та іншими документами. Однак на деяких досліджених підприємствах брак продукції окремо в обліку не виокремлюється і відноситься на витрати виробництва. У результаті неможливо визначити втрати від браку і стягнути їх з винних, вивчити його причини та вжити необхідних заходів щодо його попередження.

Не менш важливим чинником поліпшення використання запасів є залучення до господарського обороту зворотних відходів. На підприємствах молокопереробки відходами є: сироватка, знежирене молоко (зворот) і відвійки, отримані від вироблення вершків, сиру, масла й іншої продукції. Згідно з галузевою інструкцією [2] в бухгалтерському обліку знежирене молоко, відвійки і сироватку відображають у статті „Зворотні відходи”.

Насамперед, слід налагодити облік зворотних відходів із введенням окремих субрахунків, оскільки значна частина знежиреного молока, відвіжок і сироватки використовуються для виробництва цінних продовольчих товарів, є важливим компонентом у хлібопекарстві, кондитерському виробництві, фармацевтичній промисловості. Певна кількість знежиреного молока та сироватки в переробленому чи не переробленому вигляді реалізується сільськогосподарським підприємствам. У зв'язку з цим зворотні відходи, реалізовані на сторону або відпущені сільськогосподарським підприємствам, слід обліковувати на окремому субрахунку, а ті, які використовують в молочному виробництві – на іншому субрахунку.

Зворотні відходи, відпущені сільським господарствам, підприємствам харчової, фармацевтичної й інших галузей промисловості, а також реалізовані населенню, обліковувати слід на окремому субрахунку „Реалізація зворотних відходів” Інша їх частина, використана в молочному виробництві, має бути оцінена й віднесена на витрати виробництва молочної продукції. Такі заходи сприятимуть раціональному використанню цих продуктів.

Здебільшого вартість сироватки не включається до валової та товарної продукції. У результаті працівники підприємств молокопереробки

матеріально не зацікавлені у збільшенні обсягу виробництва сироватки та у раціональному її використанні. Доходи від зворотних відходів у США розглядають як інші доходи і додають до загального обсягу реалізації або віднімають від загальної суми витрат виробництва [10, 24].

Зворотні відходи, що повертаються здавачам, оцінюють за дуже низькими цінами, такий порядок різної оцінки залежно від мети, на які вони використані, значно ускладнює облік. Зворот і відвійки на практиці слід оцінювати зворотним шляхом, тобто починаючи від їх витрат відповідно до цільового використання визначати вартість знежиреного молока і відвіжок і тільки після цього встановлювати суму їхнього оприбуткування.

Зворотні відходи, що надійшли з виробництва, слід оприбуткувати за встановленими єдиними цінами (залежно від їх якісних характеристик) з урахуванням інфляції та списувати за цими ж цінами. Чинна оцінка зворотних відходів значно впливає на собівартість молочної продукції, оскільки змінюється структура напрямку їх витрат. Підприємства промисловості не досить повно зацікавлені в реалізації звороту і відвіжок підприємствам харчової, фармацевтичної й інших галузей промисловості, а також населенню та скорочують їх постачання сільським господарствам. Причиною є низька вартість на зворотні відходи (інші чинники, зокрема короткий строк зберігання, на які завжди є покупці). Проте переробка та реалізація відходів досить таки прибуткова, оскільки вистребує значно менших витрат. У разі налагодження мережі збуту та переробки відходів доходи мають значне зростання (майже втричі).

При сепаруванні молока для вироблення масла відповідно в знежирене молоко і скотини переходять 75% сухих речовин; при виготовленні сиру та казеїну в сироватку переходить 50% сухих речовин, що містяться в молоці. За даними проведених досліджень, на випуск основного асортименту молочної продукції використовується тільки половина сухих речовин молока, інша його половина є зворотними відходами. У зв'язку з цим доцільно обліковувати зворотні відходи не тільки за фізичною вагою та

вартісним вираженням, а й за кількістю в них сухих (білкових) речовин.

Слушною є думка А.С. Наринського, що не слід побоюватися великої трудомісткості обліку, побудованого на принципах високої аналітичності, оскільки найбільша частина витрат праці припадає на складання й обробку певинної документації, де деталізація облікової інформації давно вже здійснена [6, 40].

Отже, напрямками належної побудови обліку матеріальних витрат в умовах ринкових відносин скорочення витрат на забезпечення підприємства виробничими запасами; облік і контроль процесів формування фактичної собівартості заготівлі, придбання, збереження і переробка запасів; удосконалення методів обліку та контролю використання матеріалів у господарській діяльності шляхом застосування бухгалтерської документації, розробленої відповідно до особливостей галузі, введення додаткових аналітичних субрахунків; впровадження прогресивних форм і методів організації обліку використання запасів; системний облік витрат матеріалів за нормами, зміни норм і відхилень від норм за місцями виникнення та центрами витрат, а також контроль процесів формування витрат виробництва. Усі зазначені вище пропозиції не суперечать національним П(С)БО та спрямовані на удосконалення облікового процесу молокопереробки.

Література

1. ГОСТ 13928-84. Молоко и сливки заготовляемые. Правила приемки, методы отбора проб и подготовка их к анализу.

2. Інструкція з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції на підприємствах маслосиробної та молочної промисловості, затв. Міністерством м'ясної і молочної промисловості СРСР, від 30 серпня 1974 року. - № 2-л. - 233 с.

3. Інструкція про проведення закупівлі молочної сировини у сільськогосподарських товаровиробників усіх форм власності та господарств населення, затв. Держсекретарем Мінагрополітики 25.03.02 р.

4. Карпова Т.П. Учет производства как начальный этап

5. *Методика* определения массы молока коровьего заготовляемого при приемке, РД 10-02-02-8-87.

6. *Наринский А.С.* Повышать оперативность и аналитичность бухгалтерского учета. // Бухгалтерский учет. - 1979. - № 1. - С. 39-42.

7. *Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України).* Дисертація на здобуття ступення к.е.н. - Київ: КНЕУ, 2004. - 285 с.

8. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99.№ 291.

9. *Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси”,* затв. Наказом МФУ від 20.10.1999 р. № 246.

10. *Указание о порядке ведения первичного учета и осуществления оперативного контроля за расходом сырья на производство готовой продукции и полуфабрикатов на предприятиях молочной промышленности.* Министерство мясной и молочной пром-сти СССР, 1981. № 1-10-24-49.

11. *Учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности предприятий в условиях новых форм хозяйствования /* Под ред. А.Д.Шеремета и А.Ф.Аксененко. - М.: МГУ, 1991. - 230 с.

12. *Статистичний щорічник України за 2005 рік !* За ред. О.Г. Осауленко, - К.: Вид-во „Консультант”, 2006. - 591 с.