

generalized and permanent differences between information of the tax and financial accounting in the cut of expenses, that is basis for forming of declaration about the income of enterprises.

Одержано 29.09.11

УДК 657.4

О.М.Черновол, доц., канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Особливості формування собівартості на підприємствах олійножирової промисловості

Запропоновано особливий підхід до побудови системи обліку витрат на виробництво для підприємств олійножирової промисловості, сутність якого полягає у формуванні сировинної собівартості. В зв'язку з цим розроблена процедура її формування.

олійножирова промисловість, сировинна собівартість, прямі матеріальні витрати

Управління витратами слід розглядати як один із провідних напрямів економічної політики підприємства. Передумовою прийняття своєчасного і ефективного управлінського рішення є інформаційна система, яка базується на раціональній системі обліку витрат. Формування такої системи безпосередньо пов'язано з оптимізацією методів та організації обліку витрат на виробництво із врахуванням технологічних та економічних особливостей кожного окремого підприємства, галузі.

Представники західної та вітчизняної економічної науки досить вичерпно розглянули теоретичні проблеми щодо обліку та контролю витрат виробництва. Серед них можна виділити як зарубіжних економістів Р. Адамс, К. Друрі, Б. Нідлз так і вітчизняних М.В. Кужельний, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко. Разом з тим окремі питання обліку і контролю витрат виробництва потребують більш поглибленого вивчення і розробки з урахуванням специфіки підприємств олійножирової промисловості.

Особливості в обліку олійножирових підприємств вимагають специфічного підходу до формування системи витрат у досліджуваній галузі. Тому, метою даної статті є дослідження структури собівартості продукції олійножирових підприємств та розробка процедури її формування.

Однією з основних умов підвищення ефективності олійножирового виробництва є оптимізація (удосконалення) обліку витрат на виробництво та собівартості продукції.

Головними передумовами удосконалення обліку витрат в олійножировій промисловості, на наш погляд, є:

- Врахування галузевих особливостей для побудови системи обліку та контролю витрат.
- Визначення ознак раціональної класифікації витрат.
- Вдосконалення методів обліку та розподілу витрат.
- Визначення особливостей обліку прямих, непрямих витрат і зведеного обліку витрат в олійножировій промисловості.
- Рівень автоматизації обліку підприємств олійножирової промисловості.

Зупинимося більш детально на деяких з них. Під впливом виробничих, економічних і соціальних факторів витрати набувають певних ознак. Така різноманітність витрат потребує їх раціональної класифікації. Зокрема, особливого значення в управлінні діяльністю підприємства набуває проблема формування і визначення реальної собівартості основних матеріалів. На наш погляд необхідно відносити до їх складу такі витрати: вартість придбання основних матеріалів; транспортно-заготівельні витрати на основні матеріали; витрати на зберігання основних матеріалів та частину фінансових витрат, які пов'язані з придбанням основних матеріалів (табл.1). Це пов'язано з тим, що останнім часом фінансові витрати займають вагоме місце у структурі витрат олійножирових підприємств. До них належать витрати по сплаті відсотків за користування отриманими кредитами, розміщеними облігаціями, по фінансовій оренді та інші витрати підприємства, пов'язані із залученням позичкового капіталу.

Таблиця 1 – Пропонована класифікація груп витрат в олійножировій промисловості України

Елементи витрат	Характеристика груп витрат									
	Залежність від обсягу виробництва		Спосіб перенесення вартості на продукцію		Можливість регулювання		Відношення до собівартості продукції		Відношення до господарського процесу (технології)	
	Постійні	Змінні	Прямі	Непрямі	Регульовані	Нерегульовані	Витрати на продукт	Витрати періоду	Основні	Накладні
	11,8%	88,2%	88,2%	11,8%	6,87%	93,13%	11,8%	88,2%	93,13%	6,87%
1. Витрати прямі на сировину основну		+	+			+	+		+	
2. Додаткові матеріали (в т.ч. ПДВ та ТЗВ)		+	+			+	+		+	
3. Енергоресурси	+			+		+		+	+	
4. Непрямі витрати на оплату праці	+			+		+		+	+	
5. Непрямі витрати на ВУЕР	+			+		+		+	+	
6. Адміністративні витрати	+			+	+			+		+
7. Відсотки за користування залученими коштами (без відсотків на придбання основної сировини)	+			+	+			+		+

Збільшення фінансових витрат обумовлено тим, що:

1. Підприємства олійножирової промисловості змушені залучати значні фінансові ресурси для поповнення обігових коштів з метою закупівлі сировини (насіння соняшнику, ріпаку тощо). Це пов'язано з тим, що, по-перше, закупівля сировини носить сезонний характер і оскільки сировина знаходиться на ринку обмежений термін часу (вересень – березень) підприємства мають за цей час забезпечити сировиною виробництво. По-друге, змінився напрямок завантаження

виробничих потужностей: якщо раніше більшість підприємств (олійно-екстракційні заводи, олійножирові комбінати) переробляли в основному сировину на давальницьких умовах (70 % – давальницької сировини, 30 % – власної), то останнім часом існує інша тенденція – 30 % – давальницька сировина, 70 % – власна. По-третє, на ринку сировини існує жорстка конкуренція, яка призводить до середньомісячного зростання цін на насіння соняшнику на 5 %. Це підштовхує підприємства закуповувати основні обсяги сировини в перші місяці закупівлі (вересень, жовтень, листопад), коли ціни на насіння є найнижчими.

2. Під впливом науково-технічного прогресу на підприємствах олійножирової галузі відбувається реконструкція та модернізація виробничого обладнання з метою збільшення процентного виходу олії з олійної сировини через встановлення ліній екстракції, збільшення потужностей обладнання, що вимагає чималих капітальних вкладень.

Таким чином, витрати олійножирових підприємств в цілому залежать від:

- обсягу виробництва – змінні;
- способу перенесення вартості на продукцію – прямі;
- можливості регулювання – нерегульовані;
- відношення до собівартості продукції – витрати періоду;
- відношення до господарського процесу (технології) – основні.

Така структура витрат олійножирових підприємств вимагає створення особливого підходу до формування собівартості в досліджуваній галузі. Суть цього підходу полягає в тому, що матеріальні витрати формують сировинну собівартість продукції. У свою чергу, до складу матеріальних витрат входять матеріали основні і додаткові, які складаються з вартості придбання сировини, транспортно-заготівельних витрат (реалізаційні витрати), витрат на зберігання та частини фінансових витрат пов'язаних з придбанням матеріалів основних.

Решта інших витрат (заробітна плата, енергоресурси, ВУЕР, адміністративні витрати, частина фінансових витрат) списуються на фінансові результати діяльності. Враховуючи все вищезазначене, ми пропонуємо наступну структуру сировинної собівартості продукції (рис. 1).



Рисунок 1 - Запропонована структура сировинної собівартості олійножирових підприємств

Процедуру формування та обліку витрат, які входять до сировинної собівартості пропонуємо здійснювати за технологією, відображеною на рис. 2.

Відповідно до прийнятої стратегії розвитку підприємства в плановому періоді визначаються потреби виробництва за всіма видами ресурсів в тому числі по сировині.

Відповідно до потреб виробництва визначаються конкретні плани закупівель по конкретних видах основної та додаткової сировини.

На олійножирових підприємствах до основної сировини входять:

- насіння соняшнику;
- тропічні олії;
- напівфабрикати (олеїн пальмовий, жири кондитерські, замінники молочних жирів, саломаси, жмих, нерафінована олія, дезодорована олія, пальмова олія, стеарин пальмовий);

- тара та упаковка.

До додаткової сировини входять: азот, різноманітні допоміжні речовини, як наприклад, антиоксиданти, ароматизатори, глини, каталізатори, кислоти, фільтри, емульгатори, розчинники та інші.

Відповідно до плану закупівель та вимог виробництва формується реєстр надходження сировини від постачальників після складання якого оформлюється прибуткова накладна.

На наступному етапі відбувається формування сировинної собівартості продукції, а саме здійснюються всі витрати пов'язані з оприбуткуванням сировини: оплата згідно з договорами, в тому числі за рахунок кредитних коштів (частина фінансових витрат на закупівлю сировини) та транспортно-заготівельні витрати.

Можливі два варіанти наступного використання сировини: або переміщення її у сховища – у цей момент виникають витрати на зберігання сировини, або відразу відбувається списання у виробництво, яке оформлюється вимогою-накладною.

Кінцевим етапом формування та обліку витрат є складання виробничого звіту по всіх підрозділах та передача готової продукції на реалізацію або у сховища.

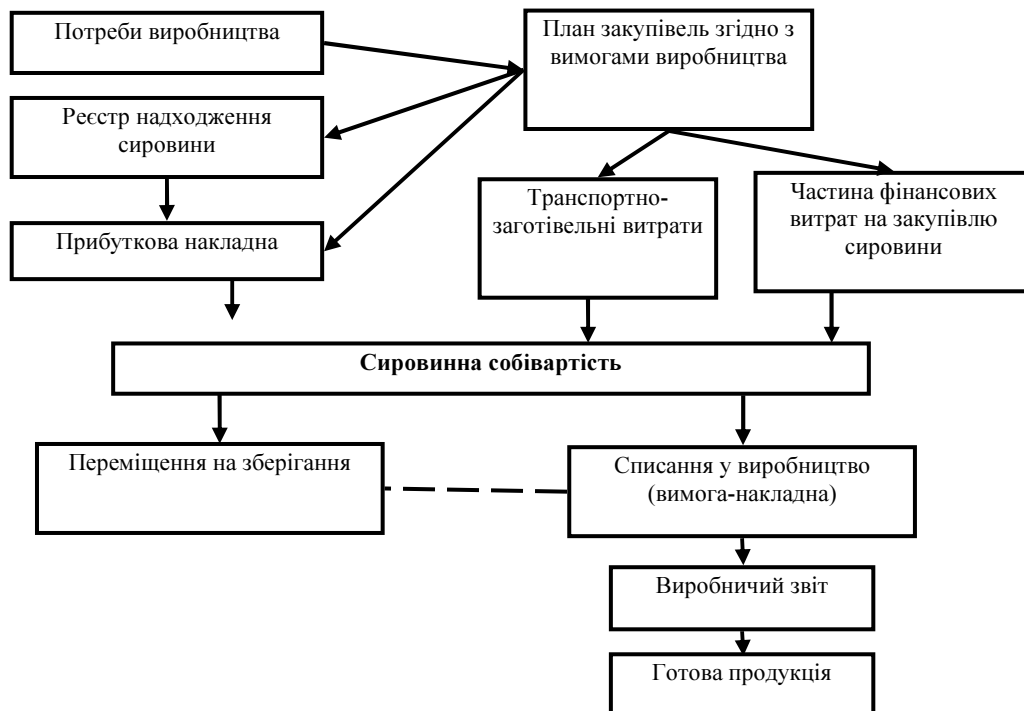


Рисунок 2 – Процедура формування та обліку витрат, які входять до сировинної собівартості

Ще однією особливістю олійно-жирового виробництва є утворення побічної продукції. Національні стандарти не мають визначення «побічна продукція». Згідно з методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджених наказом Державного комітету промислової політики України № 47 [1] та інструкцією з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції на підприємствах олійножирової промисловості України, затверджена наказом Мінагропрому України від 31.08.99. № 64 [2], побічна продукція – це продукція, одержана одночасно з основним продуктом, тобто в єдиному технологічному процесі. Ця продукція за якістю відповідає встановленим стандартам або технічним умовам, приймається відділом технічного контролю й призначається або для подальшої переробки на даному підприємстві, або для відпуску стороннім організаціям.

Побічна продукція оцінюється [3, с. 95]:

- за відпускними цінами за вирахуванням планової суми прибутку та витрат на реалізацію;
- за плановою собівартістю аналогічного продукту;
- за ціною її можливого використання.

Побічна продукція самостійно не калькулюється. Її вартість, обчислена за визначеними цінами, вираховується із собівартості основної продукції. Побічна продукція, призначена для подальшої переробки на даному підприємстві, відображається як рух напівфабрикатів у виробництві (табл.2).

Виходячи з даних табл.2, на досліджуваних підприємствах олійножирової промисловості всі побічні продукти оцінюються за ціною їх можливої реалізації як на даному підприємстві, так і для продажу стороннім організаціям.

Таблиця 2 - Побічні продукти олійножирового виробництва

Виробничий процес	Побічний продукт	Шляхи використання
1. Переробка насіння (жмих)	– Шрот – Лузга – Зерновідходи – Осип	– Реалізація – Спалюється з метою економії енергоресурсів – Реалізація – Реалізація
2. Переробка олії	Соапсток	Реалізація (використовується для виробництва мила та миючих засобів)
3. Переробка тропіків	Погони дезодорації	Реалізація (жирні кислоти)

На сьогоднішній день рівень автоматизації обліку на підприємствах олійножирової промисловості є дуже високим. Всі підприємства, що мають програмне забезпечення, мають два рівні автоматизації:

- облік виробництва є повністю автоматизованим (Дніпропетровський ОЕЗ, ПГ “Петросоюз”). На ділянках виробництва встановлені потокомери, які контролюють вхід сировини і вихід готової продукції. Інформація з потокомерів автоматично передається у бухгалтерію, де на підставі цих даних розраховується фактична норма витрат на одиницю готової продукції, фактичне витрачання сировини, якісне витрачання сировини та вихід готової продукції. Таким чином отримуємо фактичну сировинну собівартість готової продукції;
- автоматизованим є тільки бухгалтерський облік, але не автоматизований рух сировини і готової продукції (ЗАТ “Креатив”, Завод модифікованих жирів). У цьому випадку облік ведеться за нормативними витратами і за нормативним методом. Тобто

складається планова калькуляція, інформація з якої надходить до комп'ютера і за даними фактичної собівартості готової продукції списуються витрати на виробництво. Коригування даних проводиться кожні 10 днів згідно з даними виробничих звітів.

Отже, узагальнивши вищевикладене, можна резюмувати:

- по-перше, для олійножирових підприємств є доцільним формування сировинної собівартості продукції, яку формують тільки матеріальні витрати до складу яких в свою чергу, входять матеріали основні і додаткові, які складаються з вартості придбання сировини, транспортно-заготівельних витрат (реалізаційні витрати), витрат на зберігання та частини фінансових витрат пов'язаних з придбанням матеріалів основних. Решта інших витрат (заробітна плата, енергоресурси, ВУЕР, адміністративні витрати, частина фінансових витрат) списуються на фінансові результати діяльності;
- по-друге, особливості в обліку олійножирових підприємств, обумовлені також їх технологічними особливостями, наявністю попутної продукції, а також рівнем автоматизації.

Список літератури

1. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: затв. наказ. Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001 р. № 47.
2. Про затвердження Інструкції з планування, обліку й калькулювання собівартості продукції на підприємствах олійно-жирової промисловості: наказ Комітету харчової промисловості Мінагропрому України від 31.08.1999 № 64.
3. Чук О.В. Облік та оцінка супутньої продукції в олійно-жировому виробництві /О.В. Чук // Економіка АПК. – 2005. – № 8. – С. 93-99.

О. Chernovol

The peculiarities of forming of prime costs at the enterprises of oil and fat-products industry.

The special approach to building of the system of product costs accounting at the enterprises of oil and fat-products industry is proposed. The essence of this approach is the forming of raw material prime cost. On the base of this, the procedure of forming of raw material prime cost is worked out.

Е. Черновол

Особенности формирования себестоимости на предприятиях масложировой промышленности

Предлагается применение особого подхода к построению системы учета затрат на предприятиях масложировой отрасли, сущность которого заключается в формировании сырьевой себестоимости. Соответственно разработано процедуру ее формирования.

Одержано 03.10.11