

## Аналіз сучасного стану і перспективи застосування нормативного методу обліку затрат на молокопереробних підприємствах України

В статті розглянуті та проаналізовані основні методи обліку затрат в системі управлінського обліку молокопереробних підприємств та визначені умови застосування найперспективнішого з них – нормативного

**затрати, облік, молокопереробна галузь, собівартість, методи**

За період 2000 – 2005 р.р. виробництво молока в Україні збільшилось на 8,4 % і склало в 2005 р. 13714 тис. т., що в розрахунку на одну особу склало 291,1 кг. Вищезазначений рівень на 13,1 % вищий, ніж склався в 2000 р. В 2005 р. в загальній кількості виробленого молока в I сфері АПК питома вага сільськогосподарських підприємств дорівнювала 18,8 %, у тому числі фермерських господарств – 0,7 %, а господарств населення – 81,2 %. Сільськогосподарські підприємства реалізували молокопереробним підприємствам 85 % всього виробленого молока.

Переробні галузі АПК, зокрема молочна промисловість, відносяться до стратегічних галузей, які повинні забезпечувати населення України якісними продуктами харчування. Протягом 2003 – 2005 р.р. виробництво кисломолочних продуктів та молока обробленого зросло відповідно на 16,5 і 33,6 %, а сирів жирних – на 58,2 %. За роки перебудови кількість молокопереробних підприємств зменшилась майже на третину, а ті, які зберегли свій профіль діяльності в процесі приватизації, змінили форму власності з державної на колективну, в основному у вигляді АТ як відкритого, так і закритого типу, а також у формі ТОВ. Деякі з них у складі статутного капіталу мають іноземні інвестиції, в основному російського походження. Хоча останнім часом на підприємства галузі почали надходити інвестиції з провідних країн Західної Європи. Так, протягом двох останніх років французька компанія “Lactolis” придбала контрольний пакет акцій Уманського молочного заводу “Білосвіт”, а інша французька компанія “Danone” – Херсонського молочного заводу “Росич”. Прибуткова діяльність в ринкових умовах господарювання вимагає від підприємств нових підходів до організації, планування і контролю своєї діяльності. Обрана прибуткова стратегічна мета функціонування передбачає, перш за все, впровадження та ведення на підприємстві управлінського обліку.

Теоретичні і методологічні основи управлінського обліку ретельно розглянуті в працях вчених далекого зарубіжжя, зокрема, Андерсона Х., Гернон Х., Друрі К., Ентоні Р., Карренбауера М., Колдуелла Д, Мііка Г., Мюллендорфа Р., Мюллера Г.Г., Нідлза Б., Ріса Дж., Фрідмана П., Хорнгнера Ч.Т., Фостера Дж.

На теренах колишнього СРСР вперше поняття, а також місце і роль управлінського обліку були розглянуті та визначені в працях М.Г. Чумаченка.

Серед російських фахівців в сфері управлінського обліку особливу увагу викликають праці Аверчева І.В., Безруких П.С., Вахрушиної М.А., Воронової К.Ю., Врублевського Н.Д., Глушкова І.Є., Івашкевича В.Б., Карпової Т.Т., Козіної Т.О., Новодворського В.Д., Палія В.Ф., Уліної Г.В., Шеремета А.Д., Шишкової Т.В.

Сутність управлінського обліку, його проблеми і перспективи висвітлені також і в працях вітчизняних вчених–економістів, зокрема, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, О.В. Карпенко, І.А. Белоусової, В.С. Леня, О.В. Лишиленка, Л.В. Нападовської, М.С. Пушкаря.

Проте, сучасні проблеми впровадження, організації та ведення управлінського обліку на підприємствах молочної промисловості на науковому рівні висвітлені недостатньо. У фаховій періодичній пресі оприлюднені лише окремі публікації, які присвячені загальним питанням організації управлінського обліку на підприємствах харчової промисловості. Лише окремі об'єкти управлінського обліку на молокопереробних підприємствах розглянуті в наукових працях Л.М. Чернелєвського, Г.Г. Осадчої, О.В. Турій.

Таким чином, незважаючи на те, що в працях провідних вчених – економістів розглянуті сутність, предмет і метод управлінського обліку, визначені його місце і роль в інформаційній системі вітчизняних суб'єктів господарювання, значна кількість питань на галузевому рівні, зокрема на молокопереробних підприємствах, залишається не вирішеною, що і викликало необхідність подальших досліджень.

Найважливішою особливістю управлінського обліку є те, що він пов'язує процес управління з обліковим процесом. Об'єктом управління завжди виступають затрати підприємства. Молочна промисловість відноситься до матеріаломістких галузей виробництва, де питома вага сировини, основних, допоміжних, паливно–мастильних матеріалів, електроенергії, пари, холоду та води сягає 70 – 90 % в собівартості готової продукції. У зв'язку з вищезазначеним, для підприємств галузі актуальними є питання вибору методу обліку затрат і калькулювання собівартості продукції власного виробництва, дослідження якого і виступило метою написання даної статті.

На молокопереробних підприємствах залежно від структури асортименту, що виготовлюється, особливостей організації технологічного циклу традиційно використовуються такі основні методи обліку затрат: нормативний, попередільний та позамовний.

Нормативний метод обліку затрат органічно пов'язаний з системою норм і нормативів і є основною частиною системи контролю за формуванням затрат і калькулювання собівартості. Вищезазначений метод обліку затрат надає можливість своєчасно виявляти і встановлювати причини і винуватців відхилень фактичних затрат від встановлених діючих норм та кошторисів витрат на обслуговування і управління виробництвом. Характерною рисою нормативного методу є ведення зведеного обліку затрат на виробництво в межах цехів, за видами або однорідними групами виробів з розмежуванням затрат в розрізі норм, змін норм і відхилень від них.

Попередільний метод обліку затрат має широке розповсюдження на виробництвах з послідовною переробкою сировини, де виробничий процес характеризується наявністю окремих стадій технологічного циклу з самостійною технологією і організацією виробництва.

Вищезазначений метод використовується, як правило, на підприємствах, де виготовлюється однорідна за характером використаних вихідних сировини і матеріалів і способом обробки масова продукція, в переважно фізико–хімічних та термічних виробничих процесах на етапі перетворення сировини в готову продукцію, в умовах безперервного технологічного процесу або ряду послідовних виробничих процесів. Особливістю попередільного методу є те, що затрати узагальнюються за окремим переділами, що дає можливість калькулювати собівартість продукції кожного переділу, частина з яких використовуються в якості напівфабрикатів в наступних переділах, а частина є об'єктом реалізації на сторону. В молочної промисловості з одного виду

сировини (молока) виготовляють різномірну продукцію залежно від спеціалізації наступних виробництв. Така специфіка молочного виробництва потребує відокремленого калькулювання проміжних продуктів (напівфабрикатів), які в затратах наступних переділів відтворюються у складі комплексної статті “Напівфабрикати власного виробництва”.

Позамовний метод використовується в дрібносерійних виробництвах. Такі виробництва спеціалізуються на виготовленні окремих виробів, марок, модифікацій невеликими партіями або у вигляді окремих одиниць. Традиційно протягом року виготовлення окремих виробів може не повторюватись. Позамовний метод широко використовується при калькулюванні собівартості виконаних ремонтно–відновлюваних робіт основних засобів, які виконуються силами ремонтно–механічних та ремонтно–будівельних цехів допоміжних виробництв у всіх галузях, в т.ч. і на молокопереробних підприємствах. Вищезазначений метод використовується також для обліку затрат, пов’язаних з наданням послуг, виконанням разових замовлень та робіт стороннім організаціям. Об’єктом обліку при використанні позамовного методу є окремі замовлення щодо виробництва окремих (оригінальних) виробів або дрібних їх серій, разове замовлення або певний різновид послуг для внутрішнього використання або реалізації на сторону.

Розглядаючи варіанти позамовного калькулювання собівартості, можна дійти висновку, що в більшості випадків об’єкти обліку затрат і об’єкти калькулювання співпадають.

Нормативний метод обліку затрат використовувався з урахуванням галузевих особливостей на переробних підприємствах АПК ще за часів планової економіки, особливо на етапі перебудови економічних відносин, коли ставилась за мету побудова госпрозрахункових відносин в державі [12]. Проте широкого застосування цей метод в тих умовах господарювання не отримав. Це пояснюється певними труднощами, пов’язаними з підготовкою нормативного господарства, своєчасним його оновленням та слабкою матеріальною зацікавленістю відповідних служб підприємства, зокрема планово – економічного відділу та бухгалтерії, щодо впровадження та застосування на практиці вищезазначеного методу. Проте, на етапі ринкових перетворень використання в практиці роботи вітчизняних підприємств, і молокопереробних зокрема, нормативного методу обліку затрат і калькулювання собівартості продукції власного виробництва набуває доцільності і перспективності. Суть цього методу має багато спільного з методом “стандарт – кост”, який широко застосовується в обліковій практиці зарубіжних компаній. Використання на практиці нормативного методу дає змогу постійно в межах реального часу визначати і контролювати відхилення від встановлених норм споживання виробничих та трудових ресурсів, а також здійснювати управління затратами і, відповідним чином, впливати на процес ціноутворення та забезпечення рентабельної діяльності підприємства в цілому.

Впровадженню нормативного методу передують значна трудомістка за часом і зусиллями попередня робота, пов’язана з підготовкою нормативного господарства, яке відповідає особливостям технологічного процесу конкретного підприємства, ретельна індивідуальна робота з кожною відповідальною особою, що передбачає на перспективу постійне оновлення норм і нормативів під впливом різнопланових чинників. Крім того, на підприємствах повинний бути організований чіткий контроль за дотриманням норм затрат з ціллю недопущення необґрунтованих відхилень від встановлених технологічних параметрів виробництва продукції.

Значна робота щодо застосування нормативного методу обліку затрат ведеться на російських молокопереробних підприємствах, які входять до складу корпорації “Вімм – Біль – Дан”. За їх замовленням провідні фахівці Всеросійського науково –

дослідного інституту молочної промисловості розробляють нормативи використання сировини, основних та допоміжних матеріалів, пари, холоду, води, тепло— та електроенергії з урахуванням технологічних та організаційних особливостей кожного окремого підприємства. Розробки російських спеціалістів здійснюються і для вітчизняних молокопереробних підприємств, які входять до складу вищезазначеної корпорації.

Проте, як свідчать результати проведених досліджень, на більшості тих вітчизняних молокопереробних підприємствах, де застосовується нормативний метод обліку затрат, на практиці використовуються лише окремі фрагменти нормативної бази по галузі, які вже в значній мірі є застарілими; відсутні норми і нормативи, які розроблені безпосередньо на цьому підприємстві. Особливо це стосується енергоресурсів, тепла, холоду, пари, води в умовах постійних енергетичних криз і проблем, які все частіше мають під собою політичне підґрунтя. На порядок денний впливає проблема якісної організації обліку використання вищезазначених ресурсів на всіх ділянках їх споживання. Одним з напрямків підвищення ефективності молокопереробного виробництва є модернізація діючих теплових мереж з метою реалізації реального потенціалу енергозбереження, економії палива, пари, холодної та гарячої води, електроенергії. Крім того, на підприємствах галузі необхідно сформувати баланси використання тепла, що дасть можливість здійснити оцінку потенціалу енергозбереження в технологічних процесах та визначити додаткові, конкретизовані об'єкти обліку за центрами затрат.

На деяких підприємствах галузі технологічні норми використання матеріальних та паливно—матеріальних ресурсів замінені укрупненими розрахунково—статистичними нормативами, що унеможливує здійснювати контроль затрат за відхиленнями, а також створює умови для зловживань.

Як свідчать проведені дослідження, на підприємствах галузі мають місце випадки незадокументованих відхилень від встановлених норм споживання виробничих ресурсів, що свідчить про низький рівень первинного обліку, а також про відсутність розроблених внутрішніх облікових реєстрів та звітності.

Для організації контролю за раціональним використанням сировини і матеріалів в молочному виробництві варто використовувати рецептурні журнали, які необхідно доповнити відповідними графами щодо норм використання ресурсів та відхилень від них. Крім того, необхідно належним чином організувати облік виробітку та використання робочого часу в межах кожного центру виникнення затрат.

Проведені дослідження дали змогу дійти наступних висновків:

1. На підприємствах молочної промисловості для обліку затрат традиційно використовуються такі методи: нормативний, попередільний та позамовний.
2. Функціонування молокопереробних підприємств в ринкових умовах господарювання передбачає постійне здійснення критичного аналізу методів обліку затрат та калькулювання собівартості продукції власного виробництва для забезпечення їх рентабельного господарювання.
3. Нормативний метод обліку затрат на підприємствах молочної промисловості використовувався ще з часів планової економіки.
4. Впровадження нормативного методу обліку затрат передбачає значну попередню роботу, яка включає формування нормативного господарства, розробку внутрішньої первинної документації, облікових реєстрів та управлінської звітності.
5. Найбільш доцільним методом обліку затрат та калькулювання собівартості готової продукції для підприємств молочної промисловості є нормативний метод.

## Список літератури

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. №996-ХІV з наступними змінами і доповненнями.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318.
3. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Затв. Наказом Державного комітету промполітики України від 02.02.2001 р. №47.
4. Воронова Е.Ю., Улина Г.В. Управленческий учет на предприятии: учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Изд – во Поспект, 2006. – 246 с.
5. Глушков И.Е. Управленческий учет на современном предприятии. Настольное компактное пособие по управленческому учету. М.: “КноРус”; Новосибирск: “ЭКОР – книга”, 2004 – 160 с.
6. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учебн. пособие для вузов/Пер. с англ. под ред. Н.Д.Эриашвили. – 3 – е из., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
7. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. – М.: Юристъ, 2003. – 618 с.
8. Козина Т.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции на перерабатывающих предприятиях АПК и основы управления затратами. Учебное пособие./НТИПП.-М.:1992.-102 с.
9. Мюллендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет.-М.: Финансы и статистика, 1996.-148 с.
10. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підручник для студентів вищ. навч. закл. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
11. Нидлз Б. и др. Принципы бухгалтерского учета/Б. Нидлз., Х. Андерсон, Д. Колдуэлл: Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова. – 2 – е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 496 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
12. Сопко В.В. и др. Нормативный метод планирования и учета в пищевой промышленности/В.В. Сопко, А.М. Герасимович, М.С. Игнатенко. – К.: Урожай, 1990. – 160 с.
13. Турій О.В. Управлінський облік виробничих витрат: аспекти оцінки й оптимізації асортиментної політики (на прикладі підприємств молочної промисловості): Автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04/Укоопспілка. Львівська комерційна академія. – Л., 2005, - 20 с.
14. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение/Игорь Аверчев. – М.: Вершина, 2006. – 512 с.
15. Цал – Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник. – Київ: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
16. Чернелевський Л.М., Осадча Г.Г. Управлінський облік на підприємствах харчової промисловості. Навчальний посібник. – К.: Пектораль, 2005. – 364 с.
17. Чумаченко Н.Г. Статистическо – математические методы анализа в управлении производством США. Под общ. ред. Ю.П. Васильева. М.: “Статистика”, 1973. – 164 с.

В работе определены место и роль молокоперерабатывающей промышленности в системе АПК Украины, а также проанализированы используемые методы учета затрат на предприятиях отрасли с учетом выбора наиболее оптимального для них – нормативного.

In article are determined significance and role of dairy industry in the structure of the Ukrainian agroindustrial complex. There were analysed several methods of calculation expenditures on milk plants and offered one of the progressive and perspective among them – normative.