

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА СКЛАДСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА

У статті викладено основні положення організації обліку матеріальних витрат підприємств складського господарства в сучасних умовах господарювання. Обґрунтовано доцільність використання прямого методу розподілу накладних витрат допоміжних підрозділів для калькулювання собівартості продукції.

The substantive provisions of organization of financial charges accounting of enterprises of ware-house economy are expounded in the article. The expedience of using the direct method of overhead of auxiliary subsections allocation on a mine-out unit cost is grounded.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Економічні перетворення, які здійснюються в Україні, нерозривно пов'язані з пошуком принципово нових методів управління виробництвом і, зокрема, матеріальними витратами, які є одними із визначальних чинників. Відтак, особливої актуальності набуває проблема подальшого вдосконалення методики бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту матеріальних витрат підприємств складського господарства з максимальним наближенням її до міжнародних стандартів.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Реформування системи бухгалтерського обліку, аудиту та аналізу, продиктоване не лише причинами методологічного характеру, але й суто прикладними аспектами діяльності підприємств складського господарства, і тому повинно базуватися на логічному комплексному підході. Як свідчить практична діяльність, є низка проблем, які потребують ретельного дослідження та розробки відповідних рекомендацій.

Необхідно відзначити, що першочергові питання, які характеризують порядок обліку матеріальних витрат, розглядалися багатьма вітчизняними економістами та знайшли відображення в їх наукових розробках: І. О. Бланка, Ф. Ф. Бутинця, А. М. Герасимовича, С. Ф. Голова, З. В. Задорожнього, Л. М. Кіндрацької, Є. В. Мниха, І. М. Павлюка, В. В. Сопка, Н. М. Ткаченко, В. Г. Федоренка, М. Г. Чумаченка, а також зарубіжних авторів: Х. Андерсон, С. Барнес, М. Ф. Ван Бреда, Б. Нідлз, В. Ф. Палій, Я. В. Соколов, А. Д. Шеремет та ін.

В економічній літературі немає єдиної думки у питаннях щодо кількості класифікаційних ознак, що необхідно взяти за основу для здійснення поділу витрат на виробництво продукції (робіт, послуг). Така ситуація пояснюється різноманітністю внутрішньої структури витрат, що формують собівартість продукції (робіт, послуг).

Досить детальну класифікацію витрат, яка може мати і практичне застосування в процесі обробки економічної інформації, розробив економіст-науковець В. Керімов. Так, автор виділяє в структурі всіх понесених витрат підприємства витрати операційні та фінансові [1, с.11]. Виділення таких груп як податок на прибуток і дивіденди видається недоцільним, оскільки їх можна віднести до фінансових. Також слід приділити увагу інвестиційним та надзвичайним витратам, оскільки вони, в кінцевому підсумку, є витратами фінансів. В кінцевому підсумку, за вартісної оцінки всіх витрачених на виробництво продукції ресурсів, усі витрати можна умовно звести до фінансових.

В той же час виділення за даної класифікації групи матеріальних витрат має важливе значення з точки зору створення можливості застосування методів управління з метою впорядкування на виробництві матеріальних потоків щодо зменшення величини таких витрат з розрахунку на одиницю кінцевої продукції (робіт, послуг) [2, с.37].

На думку Г. Фанделя – відомого німецького вченого, загальні витрати, у тому числі й матеріальні, можна розділити на змінні та постійні. Вони можуть бути у валовому вимірі, а також у відносному – з розрахунку на одиницю продукції (робіт, послуг). Крім того, цей вчений виділяє такий вид витрат, як «граничний, який характеризує динаміку їх функцій» [2, с.299]. Таку ж групу витрат визнає і вітчизняний вчений Ю. С. Цал-Цалко [3, с.18]. Граничні витрати, як їх вид, виділяються в економіці США [4, с.24]. Практично, це ті самі витрати, які дослідник Л. Нападовська називає маржинальними – «це витрати, що виникають у зв'язку із змінами виробничих витрат, пов'язаними з приростом кожної додаткової одиниці продукції» [5, с.15]. Граничні витрати показують, як змінюються загальні витрати із зміною обсягу виробництва на нескінченно малу величину.

Доцільність виділення постійних і змінних витрат у структурі матеріальних витрат розділяє вчений Л. Нападовська [5, с.13]. До постійних витрат вони відносять амортизаційні відрахування, плату за землю, орендну плату, оплату праці постійних працівників, страхові платежі, накладні та інші витрати подібного характеру. Рівень постійних витрат – величина відносно стабільна протягом річного циклу виробництва продукції. Протягом короткотермінового періоду (року) ця величина є фіксованою і не змінюється. Вона не залежить від виробничих рішень в цьому періоді, а отже, не впливає на рівень прибутковості виробництва певного виду продукції.

Змінні витрати пов'язані безпосередньо з обсягами виробництва продукції та, як правило, лівова частка цих витрат і є матеріальними. Отже, саме аналіз змінних виробничих витрат має надзвичайно важливе значення і надає змогу приймати конкретні оперативні рішення, спрямовані на вдосконалення процесу виробництва, раціонального використання матеріальних ресурсів. А це вже безпосередньо впливає на рівень собівартості та рентабельності у конкретній галузі, у тому числі й складського господарства.

Отже, окремі питання стосовно організації обліку матеріальних витрат недостатньо досліджено, і тому вони потребують науково обґрунтованих рекомендацій.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Для складського господарства характерними є специфічні складові матеріальних витрат, пов'язані з технологічними процесами приймання, сушіння, очищення та зберігання зерна кукурудзи та соняшника, а також вироблення побічних видів продукції. Дослідження особливостей формування матеріальних витрат у системі бухгалтерського обліку підприємств складського господарства має важливе теоретичне і практичне значення.

При побудові ефективної системи обліку матеріальних витрат визначальним є їх класифікація та оцінка. Класифікація передбачає розробку номенклатури, а оцінка – визначення облікової ціни для поточного обліку, а також порядку визначення фактичної собівартості [6, с.574].

Без вирішення зазначених питань не можна побудувати раціональну систему обліку матеріальних витрат, а особливо в умовах автоматизованої обробки інформації. Особливістю формування первісної вартості матеріальних цінностей для складського господарства є те, що значна частка у ній припадає на транспортно-заготівельні витрати. Причиною такої ситуації є те, що підприємства у своїй структурі мають спеціальні заготівельні контори та склади, створені у місцях заготівлі, витрати на утримання яких слід відносити до первісної вартості матеріальних цінностей. Окрім цього, підприємства мають у своєму розпорядженні транспорт, який зайнятий як доставкою матеріальних цінностей, так і доставкою продукції до покупця або комітента. Тому під час розрахунку первісної вартості матеріальних цінностей необхідно розподіляти ці витрати та відносити їх як на первісну вартість матеріальних цінностей, так і на витрати, пов'язані зі збутом продукції.

Постановка завдання. Метою дослідження є розробка науково обґрунтованих рекомендацій щодо удосконалення обліку та посилення контрольних функцій системи менеджменту за матеріальними витратами підприємств складського господарства на засадах опрацювання міжнародного досвіду.

Виклад основного матеріалу дослідження. Складське господарство, що обслуговує агропромисловий комплекс, являє собою складну систему з багатьох елементів (навантажувально-розвантажувальна техніка, яка повинна володіти рухомістю, маневреністю, економічністю; стелажне обладнання; перевантажувальні тамбури; секційні ворота; талі; включаючи комп'ютерні програми, які дозволяють управляти та контролювати технологічні процеси на складі). Організація ефективного складського господарства передбачає побудову єдиної злагодженої системи із зазначених елементів.

У даний час складське господарство формується багато в чому стихійно і, як правило, не відповідає логістичним вимогам до організації та управління руху товарів. Вітчизняні підприємства використовують на багатьох складах бухгалтерські програми, які дозволяють здійснювати облік товарно-матеріальних цінностей та реєструвати рух товару в межах складу, проте не дозволяють ефективно управляти товарними потоками, що проходять через склад.

Формування собівартості виробленої продукції та наданих послуг складаються з витрати основних та допоміжних виробництв (центрів відповідальності). Тому, для стабільного функціонування та отримання прибутку управлінню господарюючого суб'єкту сфери складського господарства необхідна інформація про хід виробничих завдань, яка фіксується у різних формах фінансової та статистичної звітності, необхідні оперативні та аналітичні дані про витрати ресурсів в окремих підрозділах основного та допоміжного виробництва підприємства.

Проте, як справедливо зазначають автори І. Б. Садовська та О. В. Мачулка, облікова інформація щодо витрат підприємства, отримана внаслідок аналізу фінансової звітності, є цінною та значимою під час прийняття управлінських рішень, але вона має і певні недоліки:

- зведеність – можливою є діагностика лише діяльності підприємства в цілому за звітний період, чітко визначений законодавчо;
- історичність – фактичні дані є можливими для оцінки за кілька днів після завершення звітного періоду та констатують історичний факт, на який не можна вплинути;
- обмеженість – відсутня деталізація за видами економічної діяльності [7, с.45].

Досвід країн із ринковою економікою на практиці управління засвідчив, що обліково-аналітична система представляє собою поєднання оперативного управлінського обліку з його оперативним аналізом, оскільки управлінський облік призначено для глибшого аналізу, ніж систематизація записів на рахунках.

Оскільки жоден вид інформації окремо від інших не може бути базою для прийняття ефективних управлінських рішень, то управлінський облік і є тією системою, яка накопичує інформацію з різних джерел, «фільтрує» інформаційні потоки та формує інформаційне забезпечення відповідно до чітко визначених потреб управління витратами на різних його рівнях. При цьому важливе значення має розвиток сучасних комунікаційних технологій, які дають можливість опрацьовувати велику кількість внутрішньої і зовнішньої інформації, створюючи інформаційну систему підприємства. Модель такої інформаційної системи залежить від завдань управління, форми (централізованої чи децентралізованої) та структури організації підприємства, повноважень і рівня відповідальності керівників різних підрозділів (секторів, ділянок тощо), від ефективності діяльності маркетингових та моніторингових структур, зовнішніх чинників, що впливають на діяльність підприємства, рівня комп'ютеризації обліку.

Отже, необхідною передумовою ефективності управління матеріальними витратами на підприємстві є інтеграція всіх його функцій, які здійснюються різними службами підприємства (бухгалтерією, плановим, виробничим та іншими відділами). Лише координуючи їх роботу, бухгалтерська служба здатна забезпечити необхідною інформацією систему управління. Зрозуміло, що така інформаційна система не може створюватися тільки в межах бухгалтерського обліку.

На організацію обліку матеріальних витрат істотно впливають ступінь спеціалізації підприємства і масовість випуску продукції. Значний вплив на постановку бухгалтерського обліку в галузі складського господарства має технологічна система управління, що об'єднує всі сторони виробничо-господарської діяльності підприємства та забезпечує його ефективне функціонування за всіма рівнями ієрархії. Вона інтегрує всі рівні організаційної структури управління підприємством, під якою розуміється впорядкована сукупність органів керівників діяльністю підприємства на основі підсистеми лінійного керівництва.

Важливе місце в класифікації матеріальних витрат займає облік витрат за центрами відповідальності, що дозволить формувати інформацію про витрати ресурсів в окремих підрозділах, виявляти відхилення від встановлених норм та їх причини, а також винних осіб цих підрозділів.

Система управління на підприємстві, на думку автора, буде ефективною в тому випадку, коли буде надавати, з однієї сторони, керівникам допоміжних виробництв право приймати рішення, що стосуються діяльності їх підрозділів, а з іншої – буде забезпечувати персональну відповідальність за досягнуті результати. Крім того, керівники будуть зацікавлені в покращенні показників роботи своїх підрозділів, а інформація про витрати ресурсів, яку вони надаватимуть вищим органам управління підприємства буде достовірною, повною та оперативною, оскільки за їх діяльністю здійснюватиметься контроль вищого керівництва чи окремого контролюючого органу.

Процес виробництва продукції (послуг) на підприємствах складського господарства передбачає існування ряду підрозділів, що виконують певний вид робіт. Залежно від ролі підрозділу у виготовленні продукції їх поділяють на основні та допоміжні. Допоміжні виробництва на підприємствах (ремонтні майстерні, автомобільний та гужовий транспорт, енергетичні господарства тощо) створюють умови для нормального перебігу виробничого процесу. Таким чином, управління матеріальними витратами допоміжних виробництв містить дані обліку та інформацію про їх контроль. На підставі отриманої інформації за результатами внутрішньогосподарського контролю з'являється система внутрішньогосподарського управління як головної ланки в діяльності кожного підприємства [6, с.156].

Важливим завданням облікової роботи бухгалтерської служби є розподіл накладних витрат, у тому числі матеріальних, на собівартість виробленої продукції (наданих послуг). Практична діяльність підприємств складського господарства свідчить, що усі витрати допоміжних виробництв списує на результати діяльності. В той же час для більш точного обчислення собівартості автор вважає за доцільне в системі управління підприємством проводити розподіл понесених витрат обслуговуючих підрозділів. Їх розподіл, враховуючи специфіку діяльності, можна порівняти з використанням методу прямого розподілу. Так, на підставі інформації, представленої у табл. 1, був проведений розподіл накладних витрат.

Таблиця 1

Вихідні дані щодо розподілу накладних витрат обслуговуючих виробництв

Підрозділ	Сума накладних витрат, грн.	Розподіл послуг підрозділів, що надають послуги		
		S1	S2	S3
P1 зерносклад №1	80000	30	70	30
P2 зерносклад №2	100000	40	30	50
S1 ремонтна майстерня	16000	×	—	10
S2 лабораторія	24000	20	×	10
S3 їдальня	20000	10	—	×
Всього	240000	100	100	100

Згідно представленого методу витрати списуються безпосередньо на витрати виробничих підрозділів, тобто взаємні послуги обслуговуючих підрозділів не беруться до уваги. Розрахунки щодо розподілу витрат обслуговуючих підрозділів за даним методом представлено у табл. 2.

Таблиця 2

Прямий розподіл витрат обслуговуючих підрозділів

Сума розподілених витрат	Підрозділ					Всього
	P1	P2	P3	S1	S2	
	16000	24000	20000	8000	100000	
S1(30/70;40/70)	(16000)	-	-	6857,1	9142,9	-
S2(70/100;30/100)	-	(24000)	-	16800	7200	-
S3(30/80;50/80)	-	-	(20000)	7500	12500	-
Всього	-	-	-	31157,1	28842,9	240000

Для автоматизації запропонованих облікових процесів автор вважає за доцільне впровадити в діяльність підприємств складського господарства автоматизованого продукту «1С:Підприємство 8. Бухгалтерія елеватора, млина та комбікормового заводу для України», створеного на базі типової конфігурації «Бухгалтерія для України» системи програм «1С:Підприємство 8».

Запропоноване рішення призначене для автоматизації кількісно-якісного та регламентованого обліку на хлібоприймальних, заготівельних і переробних підприємствах України.

Методика бухгалтерського обліку, у цьому зв'язку, буде побудована на впровадженні локальної інформаційно-обчислювальної мережі, що дозволить забезпечувати одночасну реєстрацію кожного запису господарської операції як по рахунках бухгалтерського обліку, так і по необхідних розрізах аналітичного обліку, кількісного і валютного обліку.

Локальна інформаційно-обчислювальна мережа заснована на взаємодії функціональних ПЕОМ. В ній буде обмежено активний обмін інформацією між функціональними ПЕОМ, що підвищує контрольні функції та обмежує можливості здійснення зловживань на елеваторі. У зв'язку з цим, обчислювальна мережа буде зорієнтована на розв'язування обліково-аналітичних завдань кільцевої топології, яка рекомендується для середніх підприємств і фірм (рис. 1).

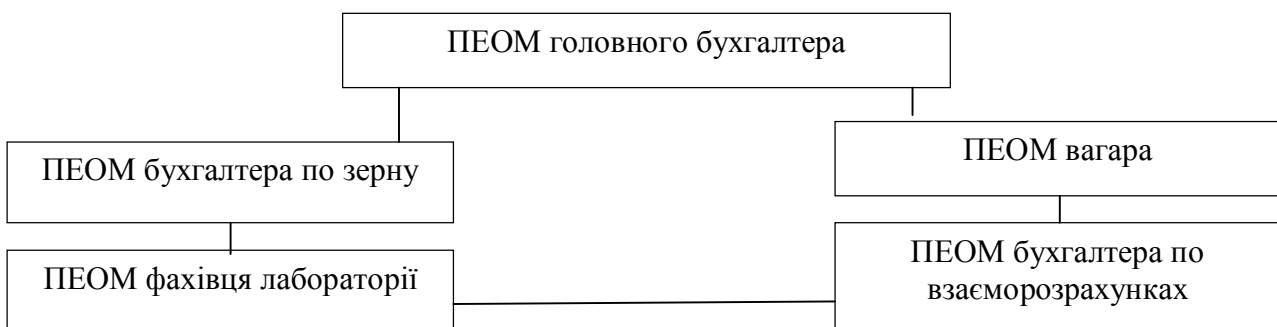


Рис. 1. Локальна інформаційно-обчислювальна мережа кільцевої топології, що запропонована до впровадження в діяльність підприємств складського господарства

В запропонованій мережі сукупність економічних показників утворює функціональну частину автоматизованої інформаційної системи аналізу та аудиту матеріальних

витрат. Вона встановлює склад, порядок і принципи взаємодії автоматизованих функцій для досягнення поставленої перед економічним об'єктом як системою мети функціонування.

Головними принципами декомпозиції, а саме виокремлення самостійних функціональних підсистем обліку та контролю матеріальних витрат, виступають:

- відносна самостійність кожної з підсистем, тобто наявність конкретного об'єкта управління;
- наявність відповідного набору функцій і функціональних задач з чітко визначеною локальною метою функціонування;
- мінімізація складу включених до підсистеми елементів;
- наявність одного чи кількох локальних критеріїв, які допомагають оптимізувати режим роботи підсистеми та узгоджуються з глобальним критерієм оптимізації функціонування автоматизованої інформаційної системи.

Автор звертає увагу на те, що обстеження потоків облікової інформації об'єкта автоматизації потрібне для того, щоб правильно спроектувати облік та контроль як складову інформаційної системи об'єкта, узявши до уваги існуючу практику розв'язування облікових задач, накреслити перспективи вдосконалення їхнього інформаційного забезпечення та технологію розв'язування у нових умовах.

Висновки і перспективи подальших розробок. Таким чином, метою системного обліку та контролю матеріальних витрат підприємств складського господарства є оцінка їх формування і визначення тенденцій розвитку на майбутнє для забезпечення прийняття виважених рішень з їх оптимізації з урахуванням зміни факторів внутрішнього і зовнішнього середовища функціонування підприємств у ринковому просторі.

Застосування автоматизованих продуктів обліку та контролю надасть можливість активно обмінюватися інформацією між функціональними підрозділами та підвищити контрольні функції в процесі прийняття ефективних управлінських рішень.

Список використаної літератури

1. Керімов В. Э. Бухгалтерський облік на виробничому підприємстві: [підруч.] / В. Э. Керімов. – [4-е вид., зм. і доп.]. – М.: Видавничо-торгівельна корпорація «Дашков і Ко», 2004. – 580 с.
2. Міхалкевич А. П. Калькуляція собівартості продукції в АПК / А. П. Міхалкевич, І. М. Білий. – Мн.: ТОВ «Місанта», 2001. – С. 58–63.
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підруч.] / Ф. Ф. Бутинець. – [7-ме вид., доп. і перероб.]. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.
4. Безруких П. С. Облік та калькулювання собівартості продукції / П. С. Безруких. – М.: Фінанси, 2005. – 320 с.
5. Нападовська Л. В. Управлінський облік: [монографія] / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
6. Басманов І. А. Калькулювання собівартості виробничої продукції / І. А. Басманов – М.: Фінанси и статистика, 2004. – 296 с.
7. Алборов Р. А. Вибір облікової політики підприємства. Принципи і практичні рекомендації / Р. А. Алборов. – М.: ІКЦ «ДІС», 2004. – 128 с.

Прийнято до друку 23.11.2011