

РОЗДІЛ IV

ЕКОНОМІЧНА СТАТИСТИКА, БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА АУДИТ

УДК 657:338.5 (045)

Гладій Ірина Олександрівна
к.е.н, доц., доцент кафедри бухгалтерського обліку
Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ

ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СИСТЕМИ ЦІНОУТВОРЕННЯ МОЛОКОПЕРЕРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Темою статті виступило висвітлення облікового забезпечення системи ціноутворення молокопереробних підприємств. Метою даної роботи є теоретичне обґрунтування облікового забезпечення системи управління процесом ціноутворення на молокопереробних підприємствах. Наукова новизна одержаних результатів полягає у комплексному дослідженні питання організації облікового забезпечення системи трансфертного цільового ціноутворення молокопереробних підприємств з метою вдосконалення інформаційного забезпечення управління господарюючим суб'єктом за центрами відповідальності. Уточнено суть концепції цільового ціноутворення та визначено, що воно представляє собою інструмент управління затратами, який застосовується для зниження будь-яких затрат на продукт протягом усього періоду його життєвого циклу. Обґрунтовано необхідність та визначено шляхи вдосконалення облікової моделі цільового ціноутворення за центрами відповідальності з метою її належної гармонізації до потреб системи управління в процесі прийняття ефективних управлінських рішень поточного й стратегічного характеру. З метою удосконалення встановлення точної внутрішньої ціни запропоновано концепцію трансфертного цільового ціноутворення, в основі якого лежить технологічний процес переробки молока. Доведено, що цей підхід є важливим механізмом, який дозволяє управляти витратами тієї продукції, яку ще не випустили, тобто майбутніми витратами. Запропоновано використання трансфертних цін на прикладі виробничої діяльності підприємства молочної промисловості, що дозволяє формувати цільову ціну у кожному цеху і визначати ступінь впливу кожного центру відповідальності на фінансові результати діяльності підприємства. Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що реалізація пропозицій, поданих у роботі, забезпечить прозорість процесу формування ціни молокопереробних підприємств та дасть можливість оцінити вклади структурних підрозділів у загальний результат господарювання. Застосування на практиці розроблених пропозицій дасть змогу сформувавши ефективну інформаційну систему, що допоможе керівництву різних рівнів управління своєчасно отримувати необхідні дані для прийняття рішень. Подальші дослідження будуть спрямовані на удосконалення організації системи внутрішньогосподарського контролю витрат на виробництво, що дозволить оперативнотримувати достовірну інформацію про витрати на виробництво та вихід продукції кожного структурного підрозділу, виявляти відхилення від встановлених норм і нормативів, приймати відповідні управлінські рішення, контролювати основні показники діяльності центрів відповідальності та підприємства загалом.

Ключові слова: цільове ціноутворення, центри відповідальності, цільова ціна, цільові витрати

ВСТУП

Постановка проблеми. У сучасних умовах ефективність роботи кожного виробничого підприємства визначається в першу чергу, його можливістю та вмінням мінімізувати свої витрати. На даний час на більшості вітчизняних підприємств існують багато проблем з обліку витрат, які можуть бути вирішені за допомогою ефективної та раціональної системи управління витратами і

використання методів управління витратами, в тому числі новітніх. Однією з таких систем є цільове калькулювання, яке широко використовується іноземними підприємствами та досліджується в Україні. Її застосування при розробці та впровадженні нових видів продукції, а також інноваційний характер освоєння цільового калькулювання на вітчизняних теренах зумовлюють актуальність обраної теми дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Розглядом теоретичних аспектів та практичних засад функціонування системи цільового ціноутворення займалися такі вчені, як Е. А. Аткинсон, О. Н. Волкова, К. Друрі, М. Імаї, Р. С. Каплан, М. М. Моувен, К. Редченко, Д. Р. Хенсен, ін.

Так, І. Білоусова визначає цільове калькулювання як інструмент управління затратами, який застосовується для зниження будь-яких затрат на продукт протягом усього періоду його життєвого циклу [2].

Суть концепції цільового ціноутворення, на думку В. І. Бачинського полягає у тому, що собівартість певної продукції (цільова собівартість) розраховується ще на стадії її проектування і розробки шляхом віднімання цільового прибутку (ставка якого залежить від дивідендної політики підприємства, вимог розвитку бізнесу, аналізу прибутковості конкурентів, політики просування товару на ринку тощо) від очікуваної ринкової ціни товару (обчислюється на основі маркетингових досліджень) [5]. Тобто, загальноприйнята модель ціноутворення, згідно якої ціна продукції дорівнює сумі її собівартості та прибутку, виступає у трансформованій формі, де собівартість дорівнює різниці між ціною продукції та цільовим прибутком.

Е. А. Аткинсон відмічає тенденцію зростання важливості «прогнозної» системи обліку витрат, оскільки «ретроспективні» системи бухгалтерського обліку визначають структуру витрат вже після того, як проектування, випробування та виробничі процеси завершені. На цьому етапі вже пізно щось робити, за виключенням розподілу витрат [1]. Як приклад «прогнозної» системи обліку витрат Е. А. Аткинсон наводить цільове калькулювання (target costing), яке передбачає визначення граничної собівартості майбутнього виробу, виходячи з його ринкової ціни.

Співвідношення затрат і попиту визначає ефективність діяльності підприємства, а різниця між ціною та затратами характеризує фінансовий результат діяльності підприємства. Ситуація значно ускладнюється в умовах інфляції.

З метою успішного функціонування в умовах ринку кожному підприємству необхідно ефективно управляти власною діяльністю і, зокрема, такими фінансовими показниками, як собівартість та ціна, здатні забезпечити конкурентоздатність підприємства [6]. В принципі, застосування системи цільового ціноутворення технічно не так вже й складне, щоб стати неможливим для вітчизняних підприємств. Головна перешкода полягає в іншому: для успішного впровадження цільового ціноутворення на підприємстві має бути налагоджена тісна взаємодія між різними підрозділами та працівниками; колектив повинен бути єдиною командою, обізнаною і сприйняла мету своєї спільної роботи, що діє як єдине ціле. Розбалансованість внутрішнього механізму, неадекватна корпоративна культура – ось головні симптоми неблагополучної організації, в якій впровадження цільового ціноутворення практично з самого початку приречене на провал.

При впровадженні цільового ціноутворення на

підприємстві можуть виникнути певні труднощі.

Фактична собівартість може несподівано перевищити цільову вже в процесі виробництва. Щоб цього не сталося, маркетологи повинні постійно проводити моніторинг ринку – відслідковувати зміни цін постачальників і потреб покупців. Інакше може вийти, що технологи будуть розробляти свідомо не потрібний споживачеві товар.

Також не варто необачно міняти технологію виробництва нового продукту тільки для того, щоб трохи знизити його собівартість. Адже в результаті компанія ризикує втратити великі суми на повторні розробки, а її співробітники – багато часу. Крім того, завжди існує ймовірність, що вони не зможуть розробити продукт з оптимальними характеристиками або продукція не користуватиметься очікуваним попитом на ринку.

Мета статті (постановка завдання). Метою даної роботи є теоретичне обґрунтування облікового забезпечення системи управління процесом ціноутворення на молокопереробних підприємствах.

РЕЗУЛЬТАТИ ДОСЛІДЖЕННЯ

Альтернативою використання ціноутворення «витрати плюс» є підхід, в якому процес встановлення ціни іде фактично з другого кінця – цільове калькулювання витрат. В цьому випадку вихідною точкою стає визначення цільової ціни реалізації, з якої потім віднімається нормативна або необхідна маржа прибутку, і отримується цільова собівартість продукції.

Цільова ціна – ціна продукції (робіт, послуг), яку потенційний покупець буде готовий заплатити. Цільова ціна базується на розумінні цінності продукту для покупця і реакції конкурентів [3]. Цільова ціна залежить від цільових витрат.

Цільові витрати – оцінені довгострокові витрати для виробництва продукту, які при реалізації дають можливість компанії отримати цільовий дохід. Існує чотири основні етапи застосування методу цільового ціноутворення (рис. 1).

Ціна визначається як цільова для конкретного ринку з урахуванням діючих чинників або цільового прибутку. За цим методом розраховується собівартість продукції, яка дає змогу відтворити всі витрати підприємства на виробництво та реалізацію, а також отримати прибуток, який можна буде спрямувати на розвиток підприємства і стимулювання робітників. За цього методу велике значення має ступінь завантаженості виробничої потужності підприємства, інші виробничі чинники [7].

Об'єктом цільового ціноутворення нами обрано продукцію молокопереробного виробництва. Характер технологічного процесу виробництва молочної продукції та обсяги її випуску, форма і рівень спеціалізації підприємства, його виробничих підрозділів визначають виробничу структуру підприємства, яка нерозривно пов'язана з побудовою обліку витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності.

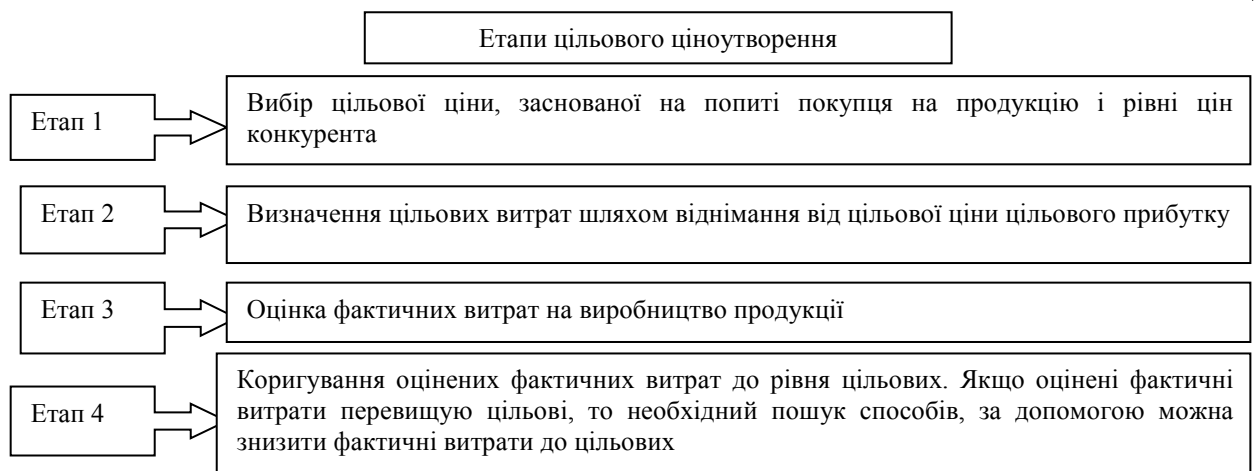


Рис. 1. Етапи застосування цільового ціноутворення в інформаційній системі облікового забезпечення процесу прийняття рішень

Технологія молокопереробного виробництва характеризується складними фізико-хімічними і термічно-технологічними процесами виробництва продукції. Перш ніж сировина і матеріали будуть перетворені в готову продукцію, вони послідовно проходять низку технологічних операцій, які називають переділами. Виходячи з цього молокопереробне виробництво носить попередільний характер, що зумовлює використання попередільного

методу обліку витрат виробництва. Після кожного переділу одержується напівфабрикат, який передається в наступні переділи для виготовлення продукції або реалізовується як кінцевий продукт.

Для удосконалення точності встановлення внутрішньої ціни нами запропоновано впровадження трансфертного цільового ціноутворення, в основі якого лежить технологічний процес (рис. 2).



Рис. 2. Алгоритм трансфертного цільового ціноутворення, в основі якого лежить технологічний процес виробництва сиру

Враховуючи, що виробництво сиру характеризується складним, масовим безперервним автоматизованим процесом технологічної переробки молочної сировини, що включає в себе термічні, хімічні, мікробіологічні та механічні операції, зазвичай носить закритий характер і проходить без втручання людини, особливого значення набуває процес нормування матеріальних витрат на виробництво з метою суворого дотримання технологічних рецептур.

Розрахунки норм витрат основних та допоміжних матеріалів проводяться на основі результатів проведення контрольних технологічних процесів, технологічних специфікацій та рецептур. Розраховуються такі норми в натуральних показниках

на одиницю продукції або напівфабрикат та використовуються при визначенні кількості молочної сировини та матеріалів, необхідної для відпуску у виробництво.

Технологія виробництва сиру передбачає використання продукції інших цехів. Так, основну частку у складі сирного продукту становить молоко, що надходить спочатку до приймально-охолоджувального відділення, а згодом у цільно-молочний цех. Основні технологічні процеси проходять у сирному цеху, що являє собою центр витрат. Інші цехи та ділянки виробництва, що постачають необхідні компоненти (сіль кухонна харчова, закваска бактеріальна, кальцій хлористий,

калій азотнокислий, молокозсідальний ферментний препарат, натуральний барвник) представляють центри прибутку. Взаємовідносини між центрами відповідальності регулюються на основі трансфертного ціноутворення. Основна мета створення механізму внутрішніх розрахунків на підприємстві полягає в забезпеченні найбільш ефективного функціонування виробничої системи підприємства.

Для кращого розуміння механізму дії системи цільового трансфертного ціноутворення розглянемо

приклад по виробництву сирної продукції.

Підприємство у березні планує виготовити 2000 кг сиру «Дієтичний (30% жиру у сухій речовині)». Ринкова ціна сиру складає 50 грн./кг. Націнка до повних витрат становить 25%. Адміністративні та збутові витрати, які виникають під час виробництва даного продукту дорівнюють 20000 грн. на місяць. Визначимо цільові витрати на виробництво 1 кг сиру. Для цього розрахуємо витрати на 1 кг, які безпосередньо впливатимуть на ціну (табл. 1).

Таблиця 1

Розрахунок витрат на 1 кг сиру «Дієтичний» (30% жиру у сухій речовині)

Показник	Значення
Продаж	$2000 * 50 = 100000$ грн.
(мінус) Націнка	$100000 - (100000 / 1,25) = 20000$
(мінус) Адміністративні та збутові витрати	20000
Цільові виробничі витрати	60000
Цільові виробничі витрати на 1 кг	$60000 / 2000 = 30$ грн./кг

Таким чином, підприємство повинне виготовляти сир «Дієтичний (30% жиру у сухій речовині)» по виробничій собівартості не більше 30 грн./кг. Припустимо, що виробництво потребує інвестицій в розмірі 90000 гривень, а прибуток від

інвестованого капіталу (ROI) планується в розмірі 25%. Тоді цільові виробничі витрати на 1 кг сиру «Дієтичний (30% жиру у сухій речовині)» складуть величину, розраховану у табл. 2.

Таблиця 2

Розрахунок цільових виробничих витрат

Показник	Значення
Продаж	$2000 * 50 = 100000$
(мінус) Націнка	$90000 * 25\% = 22500$ грн.
(мінус) Адміністративні і збутові витрати	20000
Цільові виробничі витрати	57500
Цільові виробничі витрати на 1 кг	$57500 / 2000 = 28,75$ грн./кг

Як видно з табл. 2, якщо розраховувати цільові витрати з урахуванням показника рентабельності, то такі витрати складуть 28,75 грн./кг.

Цільове калькулювання витрат найкраще підходить для встановлення цін на звичайні товари, а також на товари з великим обсягом реалізації. Цей підхід є важливим механізмом, який дозволяє управляти витратами тієї продукції, яку ще не випустили, тобто майбутніми витратами.

Основна перевага цільового калькулювання витрат пов'язана з тим, що основою для встановлення ціни реалізації є ринкові фактори та дослідження поведінки споживачів, в той час як при підході «витрати плюс» домінуючим фактором стають витрати. Ще одна перевага цільового калькулювання витрат – командний підхід до калькулювання. Цільове калькулювання потребує співпраці проектувальників, інженерів-виробників і спеціалістів з відділу маркетингу і фінансування, які об'єднують свої зусилля для того, щоб управляти витратами ще на етапі проектування продукції. Саме на цьому етапі витратами можна управляти найбільш ефективно, оскільки остаточне рішення по багатьох аспектах, пов'язаних з випуском продукції, ще не зроблено.

Недолік методу полягає в тому, що при його використанні ціна розраховується, виходячи з інтересів

продавця, і не приймає до уваги відношення покупця до розрахованої ціни. Звідси, вказаний метод потребує коригування для того, щоб врахувати, чи будуть потенційні споживачі купувати даний товар по розрахованій ціні.

Важливим є визначення ціни з орієнтацією на попит з урахуванням стану конкуренції на ринку. Якщо планується, що розрахована ціна повинна покривати собівартість та цільовий прибуток, але вона була визначена без врахування зміни і вимог попиту, то дана обставина нерідко стає причиною зриву планів фінансової діяльності компанії.

ВИСНОВКИ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Цільове калькулювання використовується для підвищення конкурентоспроможності продукції, адже дозволяє управляти затратами відповідно до заздалегідь визначеної цільової ціни продукції. Дані, які аналізуються в процесі здійснення цільового калькулювання, носять релевантний характер, тобто є різними для різних управлінських рішень і дозволяють здійснювати пошук оптимальних шляхів вирішення завдань, що стоять перед працівниками підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аткинсон Е. Управленческий учет / Е. Аткинсон, Р. Банкер, М. Каплан, М. Янг; Пер. с англ. – М.: изд. Дом «Вильямс», 2003. – 878 с.
2. Білоусова І. Проблеми вдосконалення управлінського обліку / І. Білоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 35-40.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
4. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 416 с.
5. Бачинський В. І. Актуальні питання теорії й практики внутрішньогосподарської (управлінської) звітності у кооперативних системах / В. І. Бачинський // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування: зб. наук. праць. – Вип. 4 (44). – Рівне : НУВГП. – 2008. – С. 22-28.
6. Нападівська Л. В. Управлінський облік: підручн. для вузів. 2-ге вид., доопрац. та допов. / Л. В. Нападівська. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
7. Тиханков В. В. Ценообразование и экономические отношения между предприятиями внутри одного предприятия [Текст] / В. В. Тиханков // Финансовый менеджмент. – 2004. – № 3. – С. 48-54.
8. Безкоровайна С. В. Дослідження підходів до формування цінової стратегії підприємства / С. В. // Актуальні проблеми економіки. – 2009. – №2(20). – С. 49-52.

Гладий Ирина Александровна

УЧЕТНОЕ

ОБЕСПЕЧЕНИЕ

СИСТЕМЫ

ЦЕНООБРАЗОВАНИЯ

МОЛОКОПЕРЕРАБАТЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Темой статьи выступило освещение учетного обеспечения системы ценообразования молокоперерабатывающих предприятий. Целью данной работы является теоретическое обоснование учетного обеспечения системы управления процессом ценообразования на молокоперерабатывающих предприятиях. Научная новизна заключается в комплексном исследовании вопроса организации учетного обеспечения трансфертного целевого ценообразования молокоперерабатывающих предприятий с целью его совершенствования в процессе управления хозяйствующим субъектом по центрам ответственности. Уточнено суть концепции целевого ценообразования и определено, что оно представляет собой инструмент управления затратами, который применяется для снижения любых затрат на продукт в течение всего периода его жизненного цикла. Обоснована необходимость и определены пути совершенствования учетной модели целевого ценообразования по центрам ответственности с целью ее надлежащей гармонизации с потребностями системы управления в процессе принятия эффективных управленческих решений текущего и стратегического характера. С целью усовершенствования установления точной внутренней цены предложена концепция трансфертного целевого ценообразования, в основе которого лежит технологический процесс переработки молока. Доказано, что этот подход является важным механизмом, который позволяет управлять затратами на ту продукцию, которую еще не выпустили, то есть будущими затратами. Предложено использование трансфертных цен на примере производственной деятельности предприятия молочной промышленности, что позволяет формировать целевую цену в каждом цехе и определять степень влияния каждого центра ответственности на финансовые результаты деятельности предприятия. Практическое значение полученных результатов заключается в том, что реализация предложений, представленных в работе, обеспечит прозрачность процесса формирования цены молокоперерабатывающих предприятий и позволит оценить вклады структурных подразделений в общий результат хозяйствования. Применение на практике разработанных предложений позволит сформировать эффективную информационную систему, которая поможет руководству различных уровней управления своевременно получать необходимые данные для принятия решений. Дальнейшие исследования будут направлены на совершенствование организации системы внутреннего контроля затрат на производство, что позволит оперативно получать достоверную информацию о затратах на производство и выход продукции каждого структурного подразделения, выявлять отклонения от установленных норм и нормативов, принимать соответствующие управленческие решения, контролировать основные показатели деятельности центров ответственности и предприятия в целом.

Ключевые слова: целевое ценообразование, центр ответственности, целевая цена, целевые расходы.

Гладий І.

ACCOUNTING SUPPORT OF PRICING OF MILK PROCESSING PLANTS

The theme of the article is accounting support of pricing of milk processing plants. The aim of this article is to provide theoretical foundation for management process of pricing at milk processing plants. Scientific novelty of the results is the complex research of the issue of transfer target pricing accounting support for milk processing plants to improve information support of economic entity management according to the responsibility centers. The essence of the targeted pricing concept has been clarified and it has been determined that it is a cost management instrument, which is used to reduce any costs of the product throughout the entire period of its life cycle. The necessity and ways of improving the accounting model of targeted pricing according to responsibility centers to harmonize the needs of proper

management for making effective management decisions of current and strategic nature have been justified. To improve setting of the exact internal prices the concept of targeted pricing based on the technological processing of milk has been proposed. It has been proved that this approach is an important tool that allows to control costs of products not yet manufactured, that is future expenditure. The use of transfer pricing has been offered as an example of the production of the dairy industry, which allows to create a target price at each milk process room and to determine the degree of influence of each center's responsibility for the financial performance of the company. The practical significance of the results is that the implementation of the suggestions will ensure transparency of pricing at milk processing plants and will enable to assess the contributions of structural units in the overall result of management. Application in practice of the developed proposals will help to create an effective information system that will allow the management of different levels to obtain the necessary data for decision making in time. Further research will be directed at improvement of the system of internal control of production costs, which will allow quickly to get accurate information about costs and the productivity of each business unit, to detect deviations from established norms and standards, to make appropriate management decisions, to monitor key performance indicators of responsibility centers and the whole enterprise.

Key words: targeted pricing, center of responsibility, target price, target costs.

Одержано 31.03.2015 р.

УДК 657.1:339.72(045)

Дзюба Оксана Миколаївна,
к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку,
Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ
Пшенична Галина Володимирівна,
магістрант,
Вінницький торговельно-економічний інститут КНТЕУ

ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ В ІНОЗЕМНІЙ ВАЛЮТІ: НАЦІОНАЛЬНИЙ ТА МІЖНАРОДНИЙ ПІДХІД

Стаття присвячена особливостям відображення в обліку операцій в іноземній валюті відповідно до національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності. Визначено, що нестабільна ситуація на валютному ринку, спричинена коливаннями валютних курсів, вимагає постійного удосконалення системи управління та контролю за здійсненням операцій в іноземній валюті суб'єкта господарювання сфери зовнішньоекономічної діяльності. Особливого значення окреслені питання набувають в умовах переходу до застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, зокрема, в частині представлення фінансової інформації користувачам за межами країни функціонування суб'єкта господарювання. Мета статті полягає в обґрунтуванні теоретичних положень, розробці практичних рекомендацій з удосконалення організації та методики обліку операцій підприємства в іноземній валюті з урахуванням положень національних та міжнародних стандартів. В статті окреслено коло основних понять з теми дослідження, таких як «валюта подання», «функціональна валюта», «курсова різниця», проаналізовано основні положення національних та міжнародних стандартів відносно відображення валютних операцій в обліку, здійснено їх порівняння, визначено основні неузгодженості вітчизняного та міжнародного законодавства. Описано особливості відображення в обліку курсових різниць за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в процесі прийняття ефективних управлінських рішень, результати впливу методики формування в обліку інформації про курсові різниці на змістовність фінансової звітності підприємства. Основні неузгодженості стосуються визначення валюти грошової одиниці та курсових різниць, в якій має бути складена фінансова звітність суб'єкта функціонування ринкових структур. В результаті дослідження узагальнено висновки стосовно недоліків та підходів як вітчизняного, так і міжнародного законодавства щодо відображення в обліку операцій з валютою та курсових різниць, доцільності використання основних понять наведених в міжнародних стандартах. Обґрунтована можливість їх застосування на вітчизняних підприємствах при формуванні облікової політики та відображенні операцій в іноземній валюті в обліку.

Ключові слова: валюта, функціональна валюта, валюта подання, облік, валютні операції, валютний курс, курсова різниця.

ВСТУП

Постановка проблеми. В умовах інтеграційних перетворень показником підвищення рівня

національної економіки будь-якої країни є розвиток зовнішньоекономічної діяльності, наслідком чого є зростання обсягів операцій, які здійснюються в іноземній валюті. Нестабільність ситуації на зовнішніх