
ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ІНФОРМАЦІЙНОЇ БАЗИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ

УДК 657.471

Оксана Юрїївна БАЛАЗЮК

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету
E-mail: kseniya_balazuk@ukr.net

Інна Миколаївна СИСОЄВА

кандидат економічних наук,
доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту,
Вінницький навчально-науковий інститут економіки
Тернопільського національного економічного університету
E-mail: inna1853@mail.ru

ОБЛІК ВИТРАТ У СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИРОБНИЦТВОМ БЕЗАЛКОГОЛЬНИХ НАПОЇВ

Балазюк, О. Ю. Облік витрат у системі управління виробництвом безалкогольних напоїв [Текст] / Оксана Юрїївна Балазюк, Інна Миколаївна Сисоєва // Економічний аналіз : зб. наук. праць / Тернопільський національний економічний університет; редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін. – Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2016. – Том 24. – № 2. – С. 141-146. – ISSN 1993-0259.

Анотація

Вступ. У статті розкрито основні аспекти обліку витрат у системі управління виробництвом безалкогольних напоїв та запропоновано шляхи їх удосконалення з урахуванням галузевих особливостей підприємств.

Мета. Дослідити методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у системі управління витратами на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв і визначити шляхи їх удосконалення з метою підвищення рівня інформативності обліково-аналітичного забезпечення.

Метод (методологія). Методологічною основою дослідження є сукупність загальнонаукових та спеціальних методів пізнання економічних явищ на основі системного підходу. Для обґрунтування теоретико-методичних підходів до обліку й аналізу процесів, пов'язаних з формуванням витрат виробництва використовувались методи індукції та дедуції, аналізу та синтезу, абстрагування й аналогії.

Результати. Базуючись на даних критичного аналізу методів калькулювання собівартості, що використовуються у вітчизняній та зарубіжній практиці, з метою подальшого вдосконалення системи формування обліково-аналітичної інформації запропоновано використовувати калькулювання за останньою операцією в комплексі з управлінським підходом «точно в строк», що розширює інформаційне поле для прийняття управлінських рішень у площині управління витратами.

Ключові слова: управління виробництвом; витрати виробництва; методи обліку витрат; методи калькулювання продукції; калькулювання за останньою операцією; ІТ-калькулювання.

Oksana Yuriyivna BALAZYUK

PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of Accounting and Auditing,
Vinnytsia Educational and Scientific Institute of Economy,
Ternopil National Economic University
E-mail: kseniya_balazuk@ukr.net

Inna Mykolayivna SYSOYEVA

PhD in Economics,
Associate Professor,
Department of Accounting and Auditing,
Vinnytsia Educational and Scientific Institute of Economy,
Ternopil National Economic University
E-mail: inna1853@mail.ru

COST ACCOUNTING IN THE SYSTEM OF MANAGEMENT OF SOFT DRINKS MANUFACTURING

Abstract

Introduction. *The article deals with the basic aspects of cost accounting in the system of production of soft drinks and the ways of their improvement taking into account the light industry enterprises features.*

Purpose. *The aim of the article is to explore the methods of cost accounting and to conduct a calculation of production costs in enterprises-producers of soft drinks and to identify ways to improve them in order to enhance the informativeness of accounting and analytical support.*

The method (methodology). *The methodological basis of the study is a set of general and specific methods of knowledge of economic phenomena on the basis of systematic approach. In order to ground theoretical and methodological approaches to accounting and analysis of processes which are associated with the formation of production costs we have used method of induction and deduction, method of analysis and synthesis, method of abstraction and analogy.*

Results. *On the basis of on data from critical analysis of methods of calculation of cost which are used in domestic and foreign practice, in order to further improvement of the system of formation of accounting and analytical information we have offered to use the calculation of the latest operation in conjunction with management approach "just in time" that extends the information field for decision making in management costs plane.*

Keywords: *production management; costs of production; cost accounting methods; methods of calculation of production; calculation of the latest operation; JIT-calculation.*

JEL classification: M41

Вступ

Для ефективного управління менеджерам необхідна інформація, яка б об'єктивно та оперативно відображала господарську ситуацію в межах підприємства, спрямовувала управлінський персонал на вибір найбільш ефективних шляхів розвитку підприємства. Традиційно таку інформацію продукує система обліку витрат на підприємстві.

Питаннями формування обліково-аналітичної інформації у системі управління виробництвом продукції займалися вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти, зокрема: З. Л. Бандура, С. Ф. Голов, К. Друрі, В. П. Завгородній, З. В. Задорожний, Т. П. Карпова, Г. Г. Кірейцев, Ю. А. Кузьмінський, Л. В. Нападівська, В. Ф. Палій, А. А. Пилипенко, М. С. Пушкар, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, Ч. Т. Хонгрэн, М. Г. Чумаченко, А. Яругова.

Незважаючи на важливі напрацювання зазначених авторів, подальшого дослідження потребують питання формування обліково-аналітичного забезпечення в окремих сферах виробництва, зокрема й у виробництві безалкогольних напоїв, визначення комплексу завдань і функцій, спрямованих на підвищення ефективності управління підприємством. Серед науковців, які досліджували управлінські процеси на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв, слід звернути увагу на доробок І. Ю. Мартинова, Г. Г. Ушакова, В. Є. Керімова. Однак вони розглядали загальні принципи управління виробничими процесами галузі. Питання організації обліку виробничих процесів, формування обліково-аналітичної інформації для управління виробництвом безалкогольних напоїв залишається поза колом наукових зацікавлень фахівців.

Досліджуючи витрати, такі науковці, як Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Т. П. Карпова, Л. В. Нападовська, Ю. С. Цал-Цалко, В. М. Панасюк, О. Попов, стверджують: реальним напрямом зменшення витрат є система управління ними. Інформаційне забезпечення управління витратами підпорядковується як класичній системі фінансового обліку, так і традиційній системі управлінського обліку.

Мета статті

Мета нашого дослідження полягає у вивченні існуючих методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в системі управління виробництвом безалкогольних напоїв, які зумовлені особливостями виробничого процесу, і визначенні шляхів їх удосконалення з метою підвищення рівня інформативності обліково-аналітичного забезпечення системи управління виробництвом.

Виклад основного матеріалу дослідження

Для правильного підходу до формування системи управління витратами необхідно враховувати специфіку діяльності підприємства та структуру його виробництва.

Підприємства, які займаються виробництвом безалкогольних напоїв, мають низку специфічних ознак, які зумовлені технологічними особливостями виробничого процесу, організаційно-правовою формою функціонування, характеристиками продукції, що виготовляється. Адекватної зміни системи формування обліково-аналітичної інформації для потреб управління виробництвом безалкогольних напоїв вимагають реалії сучасного стану економіки та специфіка галузі, зокрема:

- повна автоматизація ліній розливу та загалом виробничого процесу вимагає деталізації інформації про склад та розмір непрямих виробничих витрат, оскільки частка їх значна;
- широкий асортимент готової продукції, що подібна за виробничим процесом, однак проходить різне число стадій виробництва, ускладнює розрахунок собівартості певного виду продукції;
- обмежений термін зберігання готової продукції та її значні обсяги (напої, розлиті у ПЕТ-упаковку, є достатньо об'ємними і важкими), а також сезонність (максимум споживання припадає на літо – осінь, а виготовляється продукція протягом року) вимагають особливої уваги до планування виробництва та виробничих потужностей, залишків готової продукції та сировинної бази, а це ставить такі об'єкти на особливе місце у системі обліку;
- необхідність суворого контролю за якістю продукції, оскільки галузь має яскраво виражений соціальний характер, вимагає виокремлення та оцінювання розміру витрат на здійснюваний контроль [1].

Технологічний процес виробництва безалкогольних напоїв складається з таких основних етапів, як обробка води, приготування цукрового сиропу та колеру, приготування порошкоподібних сумішей (настоїв, екстрактів, композицій), купажування, газування, розлив і зберігання.

Враховуючи нормативне регулювання ведення обліку витрат та техніко-економічні особливості виробництва безалкогольних напоїв в Україні, на більшості підприємств використовують нормативно-однопредільний метод обліку витрат. Метод отримав назву однопредільного у зв'язку з тим, що об'єктом калькулювання виступає один переділ.

Використання однопредільного методу обліку витрат обраний більшістю виробників безалкогольних напоїв, виходячи з певних галузевих особливостей, зокрема:

- виробництва, в яких облік організується за передільним методом, дуже матеріаломісткі. Тому облік матеріальних витрат організують таким чином, щоб забезпечити контроль за використанням матеріалів у виробництві. Найбільш часто застосовуються баланси вихідної сировини, розрахунок виходу продукту або напівфабрикатів, браку, відходів;
- напівфабрикати, отримані в одному переділі, служать вихідним матеріалом у наступному. У зв'язку з цим виникає необхідність їх оцінки у вартісному вираженні на наступний переділ, тобто застосуванні напівфабрикатного варіанта зведеного обліку витрат на виробництво;
- облік витрат організується за технологічними переділами. Це дозволяє визначити собівартість і організувати облік за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності за витрати;
- собівартість одиниці кожного виду готової продукції калькулюють, як правило, комбінованим або одним із пропорційних способів.
- Використання елементів нормативного методу:
- сприяє своєчасному виявленню економії або додаткових витрат за рахунок відступів від установленого технологічного процесу, змін складу витраченої сировини, матеріалів, напівфабрикатів і асортименту випущеної продукції, а також є основою для контролю й аналізу витрат на виробництво, калькулювання фактичної собівартості продукції і контролю за дотриманням і удосконаленням норм з боку менеджерів;
- дозволяє щодня здійснювати контроль за витратами на виробництво, розкривати причини відхилень від норм, виявляти резерви зниження собівартості продукції за короткі періоди часу;
- стимулює зниженню прямих витрат на виробництво.

Зважаючи на те, що діяльність вітчизняних виробників безалкогольної продукції має бути зорієнтована на випуск лише високоякісної та конкурентоздатної продукції при максимальному зниженні витрат на її виробництво, особливої уваги заслуговують використання раціональних форм та методів організації праці та управління виробництвом. Тому варто звернути увагу на методи обліку витрат, які активно використовуються у провідних світових компаніях. Розглянемо можливість їх застосування на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв.

Особливої уваги при дослідженні систем калькулювання продукції, які підходять для виробників безалкогольної продукції, заслуговує калькулювання за останньою операцією. Ця система, на наш погляд, є економічно доцільною для підприємств з виробництва безалкогольних напоїв, особливо якщо на підприємстві стоїть питання не лише змінити підходи до обліку витрат, а й змінити філософію управління ними [6].

Унікальні системи організації виробництва вимагають створення особливих калькуляційних систем. У цьому випадку послідовна організація виробничого процесу, скорочення кількості браку та часу виробництва, забезпечення вчасної доставки матеріалів, продукції та мінімізації запасів призводять до того, що проблема вибору методів оцінки запасів при вибутті або методів калькулювання (таких, як метод з повним розподілом витрат чи «директ-костинг») втрачає свою визначальну роль, оскільки усі виробничі витрати періоду перетікають у собівартість реалізованої продукції.

При використанні традиційних методів калькулювання собівартості застосовують послідовне віднесення витрат. Особливістю такого методу є те, що витрати відображаються послідовно відповідно до чотирьох стадій матеріального потоку, від закупівлі сировини та матеріалів до реалізації готової продукції. За умови використання традиційних підходів до калькулювання продукції виокремлюють чотири облікові точки, відповідні стадії, що є ключовими для здійснення записів у облікових реєстрах.

Альтернативний підхід до обліку витрат здійснюється за умови використання системи калькулювання за останньою операцією. Це система, в якій не ведуться облікові записи на рахунках, які відповідають деяким стадіям руху матеріального виробництва. Будь-яка система не може існувати у чистому вигляді, тому тут використовуються елементи методу «стандарт-кост».

Для того, щоб визначити основні риси цієї системи, розглянемо ситуацію, де немає відхилень по витратах основних матеріалів. Оскільки можливість використання такого підходу виникає лише у підприємств, де є незначний розмір залишків незавершеного виробництва та короткотривалий виробничий процес, це видається цілком прийнятним для підприємств з виробництва безалкогольних напоїв.

Ключовими стадіями обліку визначено такі: закупівля основних матеріалів (стадія А), випуск готової продукції (стадія В), реалізація готової продукції (стадія Г). Зазначимо, що за умови використання такого методу, необхідність використання рахунку «Виробництво», який відповідає стадії Б (виробництво), зникає.

Пропоновану схему обліку за останньою операцією розглянемо на прикладі підприємства, що займається виготовленням безалкогольних напоїв. У березні початкові запаси матеріалів були відсутні, більше того, залишки незавершеного виробництва на початок та кінець місяця дорівнюють нулю. Нормативні витрати, встановлені на підприємстві, наведено в таблиці 1 (згідно з рецептурою).

Таблиця 1. Нормативні витрати на 100 дал напою «Крем-сода»

Показники	Сума (грн)
Прямі витрати матеріалів:	
1. Цукор-пісок – 29,75 кг x 6,83 грн	203,13
2. Лимонна кислота – 1,3 кг x 13,80 грн	17,94
3. Вуглекислота – 17 кг x 1,59 грн	27,03
4. Бензол натрію – 0,18 кг x 15,39 грн	2,77
5. Ароматизатор – 0,16 кг x 70,86 грн	11,34
6. Тара, упаковка, корки, клей та етикетки	577,51
Усього:	839,72
Заробітна плата виробничих робітників та відрахування на соціальні внески (36,76 %) (65годин – III розряд 2,45 грн IV розряд 2,85 грн)	471,14
Змінні виробничі витрати (38 маш/год. x 3,45 грн)	131,1
Постійні виробничі витрати	75,64
Всього:	677,88
Разом:	1517,6

В обліку виокремимо одну статтю прямих витрат («Прямі витрати») та одну статтю непрямих витрат («Загальновиробничі витрати»). Уся заробітна плата персоналу належить до статті «Прямі витрати».

Норми витрат на березень місяць склали на 100 дал напою безалкогольного «Крем-сода» 839,72 грн за основними матеріалами та 677,88 грн загальнови­робничих витрат.

В управлінському обліку підприємства виділимо два рахунки, на яких обліковуються запаси, це:

1. «Сировина та матеріали» – комбінований рахунок, на якому обліковуються матеріали як на складі, так і у виробництві;
2. «Готова продукція».

Розглянемо поетапно увесь цей ланцюжок облікових записів (див. рис. 1).

Записи у стадії А виникають у той момент, коли здійснюється закупівля матеріалів. Ця операція відображається на рахунку «Сировина та матеріали». Загальнови­робничі витрати обліковуються у звичному порядку. Фактичні витрати відображаються на рахунку «Загальнови­робничі витрати». На стадії В відбувається віднесення загальнови­робничих витрат на собівартість продукції на стадії завершення процесу виробництва та комплектації продукції. Завершальними є записи у момент реалізації продукції.

Крок 1. У березні здійснено закупівлю сировини та матеріалів (цукру, заміннику цукру, лимонної кислоти, вуглекислоти, бензолу натрію та ароматизаторів) на загальну суму 850 000 грн

Дт «Сировина і матеріали»
Кт «Розрахунки з постачальниками» 850 000 грн

Крок 2. Загальнови­робничі витрати за звітний місяць склали 557 600 грн

Дт «Фактичні загальнови­робничі витрати» 557 600 грн
Кт різних рахунків 557 600 грн

Крок 3-4. Випущено готову продукцію 82 тис. дал напоїв та розраховано нормативну або нормальну собівартість одиниці готової продукції у звітному періоді. Нормативна собівартість 82 дал газованого безалкогольного напою склали 1244,43 грн (688,17 грн основні матеріали + 556,26 загальнови­робничі витрати)
Крок 5. Списано нормативну собівартість випущеної продукції:
 $82\ 000\ дал * 1517,6\ грн/100\ дал = 1\ 244\ 430\ грн$

Дт «Готова продукція» 1244430 грн
Кт «Сировина і матеріали» 688170 грн
Кт «Загальнови­робничі витрати (розподільні)» 556260 грн

Крок 6. Відвантажено (продано) продукцію покупцеві протягом звіт­ного періоду загальною кількістю 79 000 дал напою ($79\ 000 * 1517,6\ грн/100\ дал = 1\ 198\ 904\ грн$)

Дт «Собівартість реалізованої продукції» 1 198 904 грн
Кт «Готова продукція» 1 198 904 грн

Крок 7. Списуються відхилення загальнови­робничих витрат на собівартість реалізованої продукції.

Дт «Розподілені загальнови­робничі витрати» 556 260 грн
Дт «Собівартість реалізованої продукції» 1 340 грн
Кт «Фактичні загальнови­робничі витрати» 557 600 грн

На кінець місяця: «Сировина і матеріали» 161 830 грн
«Готова продукція» 3 000 дал * 1 517,6 грн/100 дал = 45 528 грн
Всього запасів: 207 358 грн

Рис. 1. Послідовність облікових записів при використанні системи калькулювання за останньою операцією

Висновки та перспективи подальших розвідок

Звісно, зазначений метод калькулювання не є бездоганним, і його опоненти доводять необхідність наявності інформації про величину запасів на кожній стадії процесу виробництва. Ми пропонуємо розглянути використання калькулювання за останньою операцією як забезпечувальну систему для реалізації управлінського підходу «точно в строк» (just – in – time – JIT), сутність якого полягає в тому, що завдяки поставкам матеріалів точно в призначений час і відвантаженню готової продукції в передбачені договором терміни, підприємство мінімізує запаси готової продукції і незавершеного виробництва, водночас скорочуючи витрати на їх зберігання. Однак вітчизняні підприємства поки що розглядають таку систему організації виробництва лише як гарну теорію, не бачачи можливості реалізувати її в умовах економічної нестабільності.

Список літератури

1. Балазюк, О. Ю. Альтернативні підходи до обліку витрат на підприємствах з виробництва безалкогольних напоїв / О. Ю. Балазюк // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Г. І. Башнянин, В. В. Апопій, О. Д. Вовчак]. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 36. – С. 63–67.
2. Балазюк, О. Ю. До питання класифікації витрат / О. Ю. Балазюк // Економічний простір: Збірник наукових праць. – № 42. — Дніпропетровськ: ПДАБА, 2010. – С. 138-145.
3. Балазюк, О. Ю. Обліково-аналітична інформація в системі управління виробництвом безалкогольних напоїв: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08. 00. 09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / Балазюк О. Ю.; Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – 20 с.
4. Бойківська, Г. М. Напрями підвищення ефективності використання виробничого потенціалу переробних підприємств системи АПК: моногр. / Г. М. Бойківська. – Тернопіль: Крок, 2012. – 238 с.
5. Сисоєва, І. М. Особливості облікової політики для промислових підприємств різних масштабів [Електронний ресурс] / І. М. Сисоєва, О. Ю. Балазюк // Ефективна економіка. -- 2014. – № 11. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3458&p=1>.
6. Михайлишин, Н. П. Прогресивні калькуляційні системи/ Н. П. Михайлишин, Н. Г. Мельник// Електронне наукове фахове видання «Глобальні та національні проблеми економіки» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/205.pdf>.

References

1. Balazyuk, O. Y. (2011). Alternative approaches to cost accounting at enterprises producing soft drinks. *Visnyk L'vivs'koi komertsijnoi akademii*, 36, 63-67.
2. Balazyuk, O. Y. (2010). By the classification of expenses. *Ekonomichnyj prostir*, 42, 138-145.
3. Balazyuk, O. Y. (2013). *Accounting-analytical information in the system of management of non-alcoholic drinks production*. Ternopil.
4. Vojkivs'ka, H. M. (2012). *Napriamy pidvyschennia efektyvnosti vykorystannia vyrobnychoho potentsialu pererobnykh pidpriemstv systemy APK* [Directions efficiency of the production capacity of processing enterprises of agro industrial complex systems]. Ternopil: Krok.
5. Sysoyeva, I. M. and Balazyuk, O. Y. (2014). Features of accounting policies for the industrial enterprises of various scales. *Efektivna ekonomika*, 11. Retrieved from: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3458&p=1>.
6. Mykhajlyshyn, N. P. and Melnyk, N. H. (2015). Progressiv ecalculation systems. *Hlobalni ta natsionalni problem ekonomiky*, 5. Retrieved from: <http://global-national.in.ua/archive/5-2015/205.pdf>.

Стаття надійшла до редакції 17.05.2016 р.