ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ (УПРАВЛІНСЬКИЙ) ОБЛІК ВИТРАТ

I ЗВІТНІСТЬ

"Вісник податкової служби України"

N 20, від 28 травня 2002 р.

Катерина Юрченко

викладач КНТЕУ

Для ефективного управління виробничим підприємством в умовах ринку інформації, що надає лише фінансовий облік, недостатньо. З[аконом України від 16.07.99 р. № 996-ХІV](file:///\\Dinai_Ref_Hlink\4794\2108\4) «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що підприємство самостійно розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності i контролю господарських операцій з метою обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів.

При цьому підприємствам слід враховувати, що правильно організований внутрішньогосподарський облік повинен забезпечувати:

своєчасне та достовірне документальне відображення операцій з приймання сировини, витрат матеріальних i трудових ресурсів на виробництво та реалізацію продукції;

систематичний контроль за використанням ресурсів i дотриманням установлених норм витрат у процесі виробництва;

контроль за збереженням сировини, матеріалів i готової продукції на всіх етапах технологічного процесу.

Практика діяльності переробних підприємств АПК свідчить, що для виконання зазначених функцій потрібно:

створити умови для збереження матеріальних ресурсів;

забезпечити приймання, зберігання i відпуск сировини та матеріалів необхідними приладами та технічними засобами;

наказом по підприємству визначити відповідальних за приймання сировини i реалізацію готової продукції, за правильне та своєчасне оформлення документів i подання їх у бухгалтерію;

розробити та затвердити норми витрат i норми втрат сировини i матеріалів під час виробництва та збереження, забезпечити контроль за їх виконанням.

На сучасних переробних підприємствах АПК застосовуються чотири типи організації внутрішньогосподарського обліку витрат, кожний з яких має свої недоліки i переваги:

облік на основі використання балансів сировини;

рецептурний метод обліку із застосуванням рецептів-розрахунків;

нормативний метод на основі звітності за 15 днів;

нормативний метод на основі щоденної звітності.

Облік за балансом сировини передбачає облік витрат у фізичній масі за середньою розрахованою масовою часткою окремих видів сировини чи її компонентів (жиру, солоду, цукру) та кількості в кілограмах. Виробництво кожного виду продукції відображається поетапно (для молокопереробних підприємств: молоко сире, молоко нормалізоване, молоко нормалізоване пастеризоване, витрати на конкретні види молокопродукції) в «Журналі обліку переробки та руху сировини, основних матеріалів, готової продукції i тари», який складається за 15 днів. Недоліком такої методики обліку є дублювання багатьох показників у технологічній та обліковій документації (до 50%), що збільшує документообіг. Крім того, при обчисленні собівартості продукції потрібно провадити окремий розрахунок витрат сировини, яка може мати різні показники вмісту корисних речовин.

Рецептурний метод обліку застосовується насамперед під час виробництва продукції, яка виготовляється з суміші (плавлені сири, морозиво, сухі молочні продукти, ковбаси). Суть цього методу — забезпечення рівності між витратами сировини у фізичній масі, корисних речовинах та готовій продукції з урахуванням втрат. При цьому складається рецепт-розрахунок (форма № П-8 «Рецепт-розрахунок на виготовлення суміші», затверджена Мінм’ясомолпромом СРСР 29.12.85 р. ) з розрахунком балансу складу суміші залежно від складу використаної сировини так, щоб частки компонентів у готовій продукції відповідали вимогам чинної нормативної i технічної документації.

Нормативний метод обліку на основі звітності за 15 днів передбачає списання витрат сировини відповідно до затверджених норм. В основі методики передбачено рівність кількості сировини у фізичній масі та витрат сировини під час виробництва готової продукції й напівфабрикатів. Звітність при цьому (форма № П-16 «Журнал обліку витрачання сировини та виготовлення готової продукції», форма № П-17 «Журнал обліку руху готової продукції», затверджені Мінм’ясомолпромом СРСР 04.10.74 р.) не така громіздка, як при обліку за балансом сировини. Недоліком цього методу є його недостатня оперативність незважаючи на короткі терміни виробництва більшості видів продукції переробних підприємств АПК.

Найефективнішим для оперативного визначення витрат виробництва i втрат сировини під час технологічного процесу є нормативний метод обліку на основі щоденної звітності. При застосуванні цього методу реалізується можливість щоденного оперативного контролю та аналізу діяльності центрів відповідальності підприємства та своєчасного усунення виявлених недоліків у використанні сировини, дотриманні технологічних процесів, а також застосуванні норм витрат. Але такий метод потребує відповідного способу документування, який дає змогу уникнути дублювання показників у технологічних журналах i первинних документах та оперативно визначати відхилення від заданих норм за видами продукції в розрізі причин та винуватців.

На практиці для молокопереробних підприємств АПК основним документом, який відображає результати діяльності структурних підрозділів, є щоденний «Рапорт про переробку сировини та виробництво молочної продукції» (форма № П-1 мол). Головним недоліком цього документа є те, що витрати сировини показуються в загальному вигляді, а не конкретно за видами продукції. Крім того, в Рапорті не передбачено порівняння фактичних витрат з нормативами, що не дає можливості оперативно визначати відхилення від норм за конкретними видами молокопродукції. Причини та винуватці цих відхилень відображаються в окремому документі — Акті (форма № П-15 мол), що вдвічі збільшує документообіг.

Для усунення вищенаведених недоліків пропонується нормативний внутрішньогосподарський облік витрат на молокопереробних підприємствах АПК здійснювати на основі щоденної Відомості переробки молока та молочних продуктів (табл.1), яка відповідно до визначеної на підприємстві номенклатури причин i відповідальних за відхилення від норм об’єднуватиме вищезазначені Рапорт i Акт.

У першому розділі Відомості наведено інформацію про залишки сировини на початок зміни та про надходження молока після сепарування; у другому i третьому розділах відображаються дані про витрати сировини i виходу молокопродукції та напівфабрикатів окремо за кожним видом фактично i за нормами. В четвертому розділі дані про витрати сировини узагальнюються i визначаються залишки сировини та напівфабрикатів на кінець зміни. Використання запропонованої Відомості під час поточного виробництва (молоко пастеризоване, кисломолочна продукція) дасть змогу щоденно визначати відхилення фактичних витрат сировини від нормативів i вчасно вживати коригувальних заходів для зниження втрат.

Стосовно виробництв, при яких є можливість відокремити партію сировини, що підлягає переробці (виробництво глазурованих сирків, плодово-овочеве виробництво, виробництво рибних консервів), для підвищення оперативності обліку та контролю витрат за місцями їх утворення та відповідальними особами пропонуємо впровадження маршрутної технології обліку витрат на основі застосування маршрутних карт обліку використання сировини та виходу продукції (табл.2) за всіма переділами технологічного процесу: від запуску сировини у виробництво до виходу фасованої готової продукції. Так, на міському молочному заводі з обсягом виробництва 2,5 т глазурованих сирків за зміну впровадження маршрутної технології дасть змогу зменшити витрати на 3500 грн. на місяць.

Маршрутні карти виписуються на АРМ службою головного технолога на окрему партію сировини, яка надходить до цеху, i мають дві групи показників: нормативні, які автоматично вносить ПЕОМ на основі затверджених норм та рецептів, i фактичні, які заносяться оператором цеху. На кожному етапі технологічного процесу відповідальні контролери-технологи зміни своїм підписом підтверджують кількість обробленої сировини i передавання її на наступну операцію або наступну зміну. Маршрутні карти супроводжують процес виробництва продукції до її здавання на склад.

Впровадження системи внутрішньогосподарського документування витрат виробництва дає змогу зменшити обсяги первинної документації (за рахунок скасування внутрішніх накладних руху сировини та напівфабрикатів), понаднормативні витрати та собівартість продукції, дає можливість оперативно визначати етап технологічного процесу, на якому виникають втрати, що значно підвищує відповідальність за витрачання ресурсів.

Таблиця 1

Відомість переробки молока та молочних продуктів по цеху продукції з незбираного молока за 25 травня 2001 p.

Розділ І. Залишки сировини на початок зміни та отримана сировина

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| N з/п | Назва сировини | Залишок на початок зміни | | | Отримано сировини | | | Усього отримано переробленої сировини | | | | | |
| кг, фактично | кг, базисна жирність | кг, жиро-одиниць | кг, фактично | кг, базисна жирність | кг, жиро-одиниць | кг, натур. | | кг, базисна жирність | | кг, жироодиниць | |
| за нормами | фактично | за нормами | фактично | за нор-мами | фактично |
| 1 | Молоко сире | х | х | х | 118063 | 119514 | 406348 |  | х | х | х | х | х |
|  | … |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 15 | Усього сировини | 96384 | 160755 | 546567 | 118063 | 116925 | 397545 | 214447 | 214447 | 280269 | 277680 | 952915 | 944112 |
| 16 | Відхилення по переробці | х | х | х | х | х | х | х | - | х | -2589 | х | -8803 |
| 17 | Код причини відхилень | Х | х | х | х | х | х | х | - | х | 005 | х | 005 |
| 18 | Код винуватців відхилень | х | х | х | х | х | х | х | - | х | 02 | х | 02 |

Розділ II. Вихід готової молокопродукції за видами

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| N з/п | Сировини на 1 т, кг | Йогурт «Тропік» — 2,5% жирності, фасований по 0,5 кг, паперовий пакет | | | | | | | Молоко — 2,5% жирності, фасоване по 1 кг, поліетиленовий пакет | | | | | |
| Кг, натур. | | кг, базисна жирність | | | кг, жироодиниць | | кг, натур. | | кг, базисна жирність | | кг, жироодиниць | |
| за нор-мами | фактично | за нормами | | фактично | за нормами | фактично | за нормами | фактично | за нормами | фактично | за нормами | фактично |
|  | Залишок на початок зміни | 2500 | | 2206 | | | 7500 | | 1290 | | 1214 | | 4128 | |
| 1 | Молоко пастеризоване | 900 | 900 | 794 | | 792 | 2700 | 2690 | 10070 | 10070 | 7404 | 7404 | 25174 | 25174 |
| 2 | Сироп | 255,4 | 255,4 | х | | х | х | х | х | х | х | х | х | х |
| … |  |  |  |  | |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 20 | Усього сировини | 1313,75 | 1313,78 | 794 | | 792 | 2700 | 2690 | 10070 | 10070 | 7404 | 7404 | 25174 | 25174 |
|  | Технологічні втрати | 3,75 | | | | | | | - | - | - | - | - | - |
|  | Усього виготовлено | 2810 | 2760 | 2407 | 2435 | | 8430 | 8280 | 11920 | 11920 | 8764 | 8764 | 29800 | 29800 |
|  | Відхилення | х | -50 | х | -27 | | х | -150 | - | - | - | - | - | - |
|  | Код причини відхилень | х | 008 | х | 005 | | х | 005 | х | - | х | - | х | - |
|  | Код винуватців відхилень | х | 05 | х | 02 | | х | 02 | х | - | х | - | х | - |
| 25 | Залишок на кінець зміни | х | 640 | х | 563 | | х | 1910 | х | 560 | х | 146 | х | 498 |

Продовження табл. 1

Розділ III. Вихід напівфабрикатів за видами

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| N з/п | Сировини на 1 т, кг | Йогурт «Персик» — 2,5% жирності, фасований по 0,5 кг, паперовий пакет | | | | | | Молоко — 2,5% жирності, фасоване по 1 кг, поліетиленовий пакет | | | | | |
| кг,натур. | | кг, базисна жирність | | кг, жироодиниць | | кг, натур. | | кг, базисна жирність | | кг, жироодиниць | |
| за нормами | фактично | за нормами | фактично | за нормами | фактично | за нормами | фактично | за нормами | фактично | за нормами | фактично |
|  | Усього виготовлено | 3630 | 3630 | 2669 | 2669 | 9075 | 9075 | 3121 | 3100 | 2295 | 2260 | 7803 | 7760 |
| 1 | Молоко пастеризоване | 2545,85 | 2546 | 1872 | 1872 | 6364 | 6364 | 3121 | 3100 | 2295 | 2260 | 7803 | 7760 |
| 2 | Сироп | 587,89 | 587,89 | х | х | х | х | х | х | х | х | х | х |
|  | Технологічні втрати | 66 | | | | | | 0,9 | | | | | |
| ... | Відхилення | х | - | х | - | х | - | х | -21 | х | -35 | х | -43 |
| ... | Код причини відхилень | х | - | х | - | х | - | х | 007 | х | 007 | х | 007 |
|  | Код винуватців відхилень | х | - | х | - | х | - | х | 10 | х | 10 | х | 10 |
| 25 | Залишок на кінець зміни | х | 3630 | х | 2669 | х | 9075 | х | 3100 | х | 2260 | х | 7760 |

Розділ IV. Звіт про витрачання сировини та напівфабрикатів по цеху

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| N  З/П | Назва сировини та напівфабрикатів | Усього витрачено у виробництво | | | Передано в інші цехи | | | Відхилення | | | Залишок на кінець зміни | | |
| кг, фактично | кг, базисна жирність | кг, жиро-одиниць | кг, фактично | кг, базисна жирність | кг, жиро-одиниць | кг, жиро-одиниць | код причини | код винуватця | кг, фактично | кг, базисна жирність | кг, жиро-одиниць |
| 1 | Молоко сире | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| … | … |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Усього сировини | 254357 | 335350 | 1140190 | 113158 | 176958 | 601657 | 1259 | х | х | 96862 | 107939 | 366993 |
|  | Готова продукція | 39910 | 57570 | 196078 | 34966 | 51648 | 175603 | х | х | х | - | - | - |
| 1. | Кефір 1% жирності | х | х | х | х | х | х | х | х | х | 2330 | 685 | 2329 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | Усього напівфабрикатів | х | х | х | х | х | х | х | х | х | 141634 | 150587 | 511996 |

Таблиця 2

Маршрутна карта N 16 від 30 серпня 2001 р. по цеху виробництва сирків глазурованих

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид продукції | | | | Код продукції | | Залишки сировини на початок зміни | | | | | | | | | | | | Норма виходу(кг) | | |
| Сирки глазуровані 26% жирності з ваніліном, 0,05 кг | | | | 312 | | Вид сировини | | | | Код сировини | | | Маса(кг) | | | | | 1000 | | |
|  | | Молоко нормалізоване | | | | 1103 | | | 3700 | | | | |
| N | Дата | Зміна | Технологічна операція | Сировина та матеріали | | | | | | | | Попутна продукція (сироватка) | | | | | | | | Підпис контро-лера-технолога |
| вид сировини та матеріалів | норма, кг | | фактично кг | відхилення | | | | норма, кг | | фактично кг | відхилення | | | | |
| кількість | код причини | | код від-повідаль-ної особи | кількість | | код причини | | код від-повідаль-ної особи |
| Танк (робоче місце) для виготовлення сиру | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 1 | 30.08 | 1 | Сквашування | Молоко Закваска | 3700  2 | | 3700  2 | х | х | | х | х | | х | х | | х | | х | Ткаченко |
| 2 | 30.08 | 2 | Пресування | — | 3702 | | 3702 | х | х | | х | х | | х | х | | х | | х | Іванець |
| 3 | 30.08 | 2 | Вихід сиру | Сир | 638 | | 632 | -6 | 024 | | 01 | 3250 | | 3250 | -2 | | 01 | | 10 | Іванець |
| Дільниця по виготовленню сиркової маси | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| 4 | 31.08 | 3 | Переробка сиру в сиркову масу | Сир | 638 | | 632 | -6 | 024 | | 01 | х | | х | х | | х | | х | Калюжна |
| Цукор | 216,7 | | 217,9 | +1,2 | 030 | | 02 | х | | х | х | | х | | х |
| Конд. жир | 19,76 | | 19,76 | — | — | | — | х | | х | х | | х | | х |
| Масло | 146,7 | | 145 | -1,7 | 031 | | 10 |
| 5 | 31.08 | 3 | Вихід сиркової маси | Сиркова маса | 1000 | |  | -6,5 | 031 | | 10 | х | | х | х | | х | | х | Калюжна |
| Лінія (дільниця) по виготовленню та фасуванню глазурованих сирків | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|  |  |  |  |  |  | |  | Брак продукції | | | | | | | | | | | |  |
| кількість | | | | код причини | | | | код відповідальної особи | | | |  |
| 6 | 31.08 | 1 | Виробництво сирків | Сир Какао-порошок | 993,5 | | 992,0 | 1,5 | | | | 050 | | | | 08 | | | | Ткаченко |
|  | 31.08 | 1 | Склад готової продукції | Сирки глазуровані | 992 | | 991,5 | 0,5 | | | | 050 | | | | 09 | | | | Березенко |