

Стан та перспективи розвитку обліку витрат на підприємствах цукрової промисловості

У статті розкрито актуальні питання організаційно-методичного забезпечення обліку витрат на підприємствах цукрової промисловості. Автором виділено загальні проблеми обліку витрат, що потребують наукового вирішення. Зокрема, це: трактування облікової категорії "витрати"; відсутність єдиної класифікації витрат; наявність різних способів їх визнання та оцінки; методологічна складність визначення та розподілу загальновиробничих витрат; низький рівень документального оформлення; складність створення та забезпечення автоматизованих систем обліку. На основі дослідження галузевих особливостей, встановлено завдання обліку витрат підприємств цукрової промисловості та визначено основні технологічні та організаційні чинники, які впливають на його побудову. Розглянуто підходи до ідентифікації структури витрат та особливості їх обліку на всіх етапах виробничого процесу підприємств цукрової промисловості. Конкретизовано теоретичні і практичні проблеми обліку витрат та вказано напрямки їх подальшого розв'язання.

Ключові слова: витрати, управління витратами, облік, звітність, цукрова промисловість.

В.В. ЧУДОВЕЦЬ

(Луцький національний технічний університет, г. Луцк, Україна)

Состояние и перспективы развития учета расходов на предприятиях сахарной промышленности

В статье раскрыты актуальные вопросы организационно-методического обеспечения учета затрат на предприятиях сахарной промышленности. Автором выделены общие проблемы учета затрат, которые требуют научного решения. В частности, это: трактовка учетной категории "расходы"; отсутствие единой классификации расходов; наличие различных способов их признания и оценки; методологическая сложность определения и распределения общепроизводственных расходов; низкий уровень документального оформления; сложность создания и обеспечения автоматизированных систем учета. На основе исследования отраслевых особенностей, установлены задачи учета затрат предприятий сахарной промышленности и определены основные технологические и организационные факторы, влияющие на его организацию. Рассмотрены подходы к идентификации структуры затрат и особенности их учета на всех этапах производственного процесса предприятий сахарной промышленности. Конкретизированы теоретические и практические проблемы учета затрат и указаны направления их дальнейшего решения.

Ключевые слова: затраты, управление затратами, учет, отчетность, сахарная отрасль.

V.V. CHUDOVETS

(Lutsk National Technical University, Lutsk, Ukraine)

Current State and Prospects of Cost Accounting Development for Sugar Industry Enterprises

The article covers the key issues of organizational and methodological provisions for cost accounting at sugar industrial enterprises. The author has pointed general problems of the cost accounting requiring scientific solution. In particular, these are: interpretation of 'cost' accounting category, lack of the single cost classification, existence of different methods of its recognition and valuation; methodological complications of defining and distribution of production costs; low level of documentation; difficulties in development and implementation of automated accounting systems. Based on the industry specifics research the objectives of sugar industry cost accounting have been set and main technological and organizational factors affecting its structuring have been defined. The approaches to the cost structure identification and specifics of its accounting at every stage of sugar production process. The theoretical and practical problems of cost accounting, directions of their further solutions have been specified.

Keywords: cost, cost management, accounting, reporting, sugar industry.

Постановка проблеми. Цукрова галузь України є одним пріоритетних напрямків розвитку вітчиз- | няного агропромислового комплексу. Це зумовлено стратегічним значенням цукру, виходячи із структури

споживання його населенням та подальшого використання іншими товаровиробниками, високою залежністю сільськогосподарських підприємств від наявності попиту на цукровий буряк, створенням підприємствами галузі робочих місць в аграрних регіонах країни з високим рівнем безробіття. Складність організації, технології та економіки виробництва цукрових підприємств вимагає системних підходів до управління витратами як основного фактора їх ефективної роботи. Витрати виступають об'єктом найважливіших функцій управління – організації виробництва, планування (бюджетування), нормування, аналізу, контролю та обліку. На нашу думку, саме формування належного облікового забезпечення дозволить успішно реалізувати усі зазначені вище функції та у підсумку забезпечити ефективність управління підприємством.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Вивчення економічного змісту витрат, порядку їх обліку, в тому числі з врахуванням галузевих особливостей були предметом дослідження багатьох провідних вітчизняних вчених, серед яких С.Ф. Голов, М.Я. Дем'яненко, Г.Г. Кірейцев, В.Б. Моссаковський, П.Т. Саблук та ін. В останні роки зазначеною проблематикою займалися М.І. Беленкова, Н.О. Лукашенко, Л.П. Рибаківа, Н.М. Ткаченко, І.В. Фостяк та ін. При цьому, враховуючи швидку зміну умов господарювання та завдань обліку в Україні, існує необхідність подальшого дослідження проблем обліку витрат на цукрових підприємствах, впливу галузевих особливостей на його організаційно-методичне забезпечення, пошуку напрямків оптимізації облікової системи.

Метою статті є дослідження стану та перспектив розвитку обліку витрат на підприємствах цукрової галузі як передумови для створення ефективної системи їх управління.

Виклад основних результатів дослідження.

Категорія витрат об'єктивно займає одне з визначальних місць в економіці підприємства, що зумовлює необхідність формування повної, достовірної та якісної інформації про їх склад, величину, місця виникнення та ін. Виконання цих завдань неможливе без належним чином побудованої облікової системи. Однак, дослідження сучасного стану теорії та практики обліку витрат вказують на наявність проблем, які потребують наукового вирішення, зокрема:

1) різні підходи до трактування категорії "витрати", в тому числі підміна поняттям "затрати", нечіткість розкриття в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО);

2) фактична наявність різних систем визнання, оцінки та визначення складу витрат за бухгалтерським та податковим законодавством, а також для цілей фінансового і управлінського обліку;

3) відсутність єдиної класифікації витрат, в тому числі наявність відмінностей в групуванні витрат за

П(С)БО та Податковим кодексом України (далі – ПКУ) [9]. Так, відповідно до статті 138 ПКУ витрати, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування складаються із витрат операційної діяльності та інших витрат, які в свою чергу включають загальновиробничі, адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати. При цьому згідно із Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженою наказом Мінфіну від 30.11.1999 р. № 291 [5], до складу інших витрат відносяться витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг;

4) вибір оптимальної системи побудови рахунків для цілей фінансового та управлінського обліку із двох альтернатив: англосаксонської моделі (використання інтегрованої системи обліку, що передбачає наявність однієї системи рахунків та включення до неї рахунків виробничого обліку) та континентальної (європейської) моделі, що характеризується наявністю двох автономних систем рахунків для фінансового та управлінського обліку;

5) методологічна складність оцінки та розподілу загальновиробничих витрат, в тому числі визначення постійних та змінних витрат, бази розподілу, нормальної потужності підприємства тощо;

6) низький рівень документального забезпечення формування та обліку витрат виробничих підприємств, що впливає на їх достовірну оцінку як для цілей бухгалтерського й управлінського обліку, так і оподаткування. Це пояснюється недосконалістю та інформаційно-аналітичною обмеженістю первинних документів, затверджених чинними нормативними актами;

7) складність створення та забезпечення автоматизованих систем обліку та управління витратами, які дозволяли б ефективно керувати господарськими процесами.

Виникнення витрат при здійсненні усіх господарських процесів – постачання, виробництва та реалізації, зумовлюють винятковий вплив особливостей останніх як на зміст витрат, так їх облікове забезпечення. Саме тому при дослідженні обліку витрат на цукрових підприємствах ключове значення відіграє галузева специфіка.

Важливим з точки зору побудови облікової системи на цукрових підприємствах взагалі та витрат зокрема є визначення елементів виробництва. М.І. Беленкова та І.І. Рагуліна встановлюють етапи виробництва у цукробуряковому підкомплексі України в наступній послідовності [2, с. 102]:

1. Внесення добрив та підготовка ґрунтів.
2. Висів насіння.
3. Вирощування цукрових буряків.
4. Збирання цукрових буряків.
5. Оцінка якості продукції.

6. Перевезення цукрових буряків.
7. Зберігання цукрових буряків.
8. Виробництво цукру.
9. Оцінка якості продукції.
10. Зберігання продукції.
11. Реалізація продукції.

Ці етапи виробництва взаємопов'язані та характеризуються особливостями формування, оцінки, обліку та контролю витрат. Перші чотири етапи визначаються якістю та технічними характеристиками цукрової сировини, що в подальшому визначають технологію виробництва, величину втрат та виходу продукції, вартість доставки цукрових буряків та інше. Так, наприклад, чинником зниження стійкості рослин до ураження кореневим гнилям є використання низькоякісних гібридів, внаслідок чого коренеплоди при надходженні на цукрові заводи не можуть зберігатися і переробляються з великими труднощами, що зумовлює зниження виходу цукру та підвищення його вмісту в мелясі. Таким чином, збільшується собівартість виробленого цукру та ускладнюється визначення собівартості супутньої продукції.

На перше місце при цьому виходить технологічна якість цукрових буряків, під якою розуміють комплекс біологічних, хімічних і фізичних властивостей, що обумовлюють особливості проведення технологічних процесів, розміри втрат цукру, вміст цукру в мелясі, вихід та якість цукру [1, с. 70].

Так в стандартах на цукрові буряки в країнах Європи (Німеччина, Польща, Чехія Угорщина) записано, що буряки з цукристістю 14 % і нижче не приймаються тому, що переробляти їх економічно недоцільно. Цукросировина на заводах Європейського Союзу не зберігається, а надходить одразу чітко за графіком на переробку [1, с. 77]. Така практика повинна бути прийнята і на вітчизняних цукрових підприємствах, внаслідок чого зміниться структура витрат на виробництво цукру та відповідно порядок їх обліку.

Варіативність технологічної якості цукрових буряків, в поєднанні з її важливим значенням у виробничому процесі та часто застарілість виробничих потужностей цукрових заводів призводить до ще однієї облікової проблеми – неможливості точного визначення нормальної потужності підприємства. Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" [10], нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва. Внаслідок цього ускладнюється точний розподіл постійних загальновиробничих витрат на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) відповідно до пункту 16 П(С)БО 16 "Витрати" [10].

Зниження технологічної якості цукрових буряків внаслідок перевезення та зберігання (етапи 6 та 7) зумовлює збільшення втрат цукру при виробництві (етап 8), а тому визначає вартість цукросировини. Достовірно оцінити та зафіксувати витрати на цих та наступних етапах – головне завдання обліку.

Технологічний процес виробництва цукру, який по суті визначає особливості формування, обліку, аналізу та контролю витрат складається з трьох основних етапів:

1) заготівлі сировини (цукрового буряка), що передбачає транспортування, приймання, зберігання і передачу в переробку;

2) основного виробництва, яке включає: бурякопереробку, сокоочистку та продуктове відділення. Характерною особливістю цієї стадії є безперервність технологічного процесу, що ускладнює фіксацію витрат. У результаті виробництва одержують цукор, як основну продукцію та супутню – жом, мелясу, патоку, вапно. Встановлення економічно обґрунтованих критеріїв формування собівартості цієї продукції є складним як з технічної, так і з облікової точки зору;

3) забезпечення виробництва, що здійснюється за допомогою: теплоенергетичного, вапняково-газового, транспортного, ремонтного, пожежного, охоронного та інших господарств. При цьому важливим є використання оптимального методу включення витрат допоміжного виробництва до собівартості виробленої продукції.

В свою чергу наведені стадії технологічного процесу цукрового виробництва складаються з багатьох циклів, що характеризуються складністю ідентифікації та розрахунку на них витрат.

Виходячи з цього, Л.П. Рибаківа пропонує витрати цукрового виробництва розподіляти за місцями виникнення на витрати:

- на придбання основної сировини;
- на придбання допоміжних матеріалів;
- на кагатування та транспортування сировини;
- бурякопереробної фази виробництва;
- сокоочисної фази виробництва;
- продуктової фази виробництва;
- допоміжних виробництв [11, с. 327].

І.В. Фостяк обґрунтовує доцільність обліку витрат за такими стадіями цукрового виробництва, як бурякопереробна, сокоочисна та продуктова [14]. На першій стадії обліковуються витрати на подання буряків на виробництво та їх очищення, миття та різання, на дифузійну обробку стружки.

На стадії сокоочислення необхідно вести облік витрат на нагрівання і очищення соку (оплата праці апаратників, дефекосатурація, сульфитація, витрати на вапно та фільтрувальне полотно, електроенергію і т.д.), на випарювання і отримання сиропу. На цій стадії отримується супутня продукція – жом та меляса. Основними об'єктами їх обліку є: для жому – кількість виробленого сирого жому; вміст у ньому сухих речовин; вміст цукру; якість виробленого

жому; для м'яса – вміст сухих речовин; її якість; кількість виробленої м'яса, яку передали на зберігання; кількість, яка зберігається; кількість, яку реалізували, собівартість одного кілограма. Вважаємо, що об'єкти обліку супутньої продукції можуть бути важливі з точки зору їх використання при розподілі витрат і формування собівартості.

На продуктивній стадії ведеться облік витрат з уварювання утфелів, їх кристалізації і центрифугування, витрат із сушіння і пакування цукру [14].

Останнім часом багато вчених вказують на такий напрямок удосконалення обліку витрат, як їх групування за центрами відповідальності. Однак, на нашу думку, така конкретизація не має суттєвої користі через безперервність технологічного процесу цукрових підприємств, складність визначення меж центрів відповідальності, специфіку переробки сировини та оприбуткування незавершеного виробництва на окремих підрозділах тощо.

Значна матеріаломісткість цукру та сезонність його виробництва, обумовлюють безперервний технологічний процес на цукрових підприємствах, за якого вимушені простої призводять до критичних витрат та зростання собівартості продукції. Це ускладнює своєчасне та повне документування господарських операцій (в тому числі відхилення від норм при виробництві) та відповідно застосування нормативного методу обліку витрат, визначення реальної собівартості виробленої продукції, вибір оптимальної методики обліку та калькулювання витрат на підготовчі роботи, які здійснюються поза виробничим сезоном тощо.

Іншою характерною особливістю технології на цукрових підприємствах є наявність багатьох допоміжних і обслуговуючих виробництв та складність накопичення інформації про їх витрати. Обліковою проблемою при цьому стає неможливість прямого віднесення витрат цих підрозділів на конкретний об'єкт та об'єктивність визначення бази їх розподілу.

Прямий вплив на формування та облік витрат підприємств цукрової промисловості здійснюють види сировини, що переробляється (буряк, тростина), кількість та величина цехів, типи виробництва, види продукції, прогресивність самої технології виробництва та ін.

Поширеною практикою в останні роки є робота цукрових заводів за давальницькими схемами. Зрозуміло, що це зумовлює необхідність як належного документування надходження та переробки давальницької сировини, так і адекватне їх відображення в обліку, формування реальної собівартості наданих послуг з переробки, достовірну оцінку отриманої готової продукції.

На основі розглянутої специфіки діяльності підприємств цукрової галузі можна встановити головні технологічні та організаційні чинники, які

впливають на облікове забезпечення витрат цукрових підприємств:

- сезонний характер виробництва підприємств галузі, які використовують цукрові буряки як сировину (від 4 до 6 місяців на рік);
- безперервність та складність технологічного процесу;
- вузька спеціалізація та висока матеріаломісткість виробництва;
- залежність від обсягів заготівлі сировини (цукрових буряків), її якості та умов зберігання;
- наявність допоміжних та обслуговуючих виробництв;
- отримання супутньої продукції, виробництво якої технологічно супроводжує виробництво цукру (жом, м'яса);
- давальницькі схеми переробки цукрових буряків та ін.

За таких умов головною метою обліку витрат на цукрових підприємствах є побудова інформаційної системи, що дозволила б належними чином фіксувати, контролювати, аналізувати та прогнозувати витрати. Об'єктивно, що центральне місце в такій системі займає облік витрат, головними завданнями якого є:

- суцільне та повне документування безперервного технологічного процесу, переробки давальницької сировини;
- достовірні оцінки та визначення складу постійних і змінних витрат;
- розробка робочого плану рахунків в частині обліку витрат;
- оптимальний розподіл витрат за видами виробництва (основне, підготовче, допоміжне, обслуговуюче) та видами продукції (основна, супутня);
- формування достовірної собівартості продукції, в тому числі на основі аналітичності рахунків обліку;
- використання оптимальних методів та способів калькулювання собівартості готової продукції;
- забезпечення можливості встановлення відповідності витрат технічним нормам та нормативам;
- створення автоматизованих систем обліку витрат та інше.

Висновки. Проведене дослідження дозволило виявити організаційні та технологічні особливості роботи цукрових підприємств, визначити їх вплив на побудову обліку витрат, сформулювати його головні завдання. Встановлено, що виконання кожного такого завдання стримується наявністю як об'єктивних, так і суб'єктивних факторів, пов'язаних із специфікою функціонування галузі. Врахування в подальшому означених особливостей при розробці облікового забезпечення дозволить значно підвищити достовірність і якість обліку витрат та забезпечити ефективне управління господарськими процесами цукрових підприємств в цілому.

4 Список використаних джерел

1. Аналітична інформація про підсумки роботи національної асоціації цукровиків України в 2010 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sugarconf.com/custom/files/ua_2011_03/4.pdf.
2. Беленкова М.І. Систематизація управління виробничим потенціалом цукробурякових підприємств / М.І. Беленкова, І.І. Рагуліна // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 100-103.
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. Дем'яненко М.Я. Фінансові ресурси сільськогосподарських підприємств України: теорія і практика: [монографія] / М.Я. Дем'яненко, О.І. Зуєва. – К.: ННЦ Ін-т аграр. економіки, 2010. – 188 с.
5. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
6. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 236 с.
7. Лукашенко Н.О. Облік і контроль витрат на підприємствах бурякоцукрового комплексу України та їх вплив на формування собівартості продукції / Н.О. Лукашенко // Наук. пр. Нац. ун-ту харч. технологій. – 2011. – № 37/38. – С. 264-267.
8. Моссаковский В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: [монографія] / В.Б. Моссаковский. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
9. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
11. Рибаківа Л.П. Деякі аспекти класифікації витрат цукрового виробництва / Л.П. Рибаківа // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 36. – С.325-327.
12. Саблук П.Т. Цукробурякове виробництво України: проблеми відродження, перспективи розвитку / П.Т. Саблук, М.Ю. Коденська. – К.: ННЦ ІАЕ, 2007. – 390 с.
13. Ткаченко Н.М. Шляхи подолання кризових явищ у цукровій промисловості / Н.М. Ткаченко, О.О. Ткаченко // Економіка АПК. – 2009. – № 8. – С. 46-49.
12. Фостяк І.В. Особливості організації і технології цукрового виробництва та їх вплив на побудову обліку витрат / І.В. Фостяк // Вісник Львівської комерційної академії: Збірник наукових праць. Серія економічна. – Випуск 31. – Львів: Видавництво Львівської комерційної академії, 2009. – 216 с.