

Належне обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємств харчової промисловості як механізм ефективного їх функціонування

Костишин Н. С., к.е.н., доцент

Чортківський навчально-науковий інститут підприємництва і бізнесу ТНЕУ

Україна прагне стати рівноправним учасником загальноєвропейського процесу інтеграції. Для досягнення цієї мети важливо спрямувати зусилля на вирішення основних науково-технічних програм щодо випуску конкурентоспроможної продукції та пошук власного місця на світовому ринку товарів усіх галузей матеріального виробництва, зокрема й харчової промисловості. Підкреслюючи значущість останньої як галузі, необхідно відмітити, що виробництво продовольства – найперша передумова життя безпосередніх виробників і будь-якого виробництва в цілому.

В результаті трансформації частина державних підприємств харчової промисловості, з метою адаптації до змін попиту й умов збуту продукції, ринкових викликів, насамперед конкуренції, змінили інвестиційну політику та отримали статус акціонерних товариств закритого чи відкритого типу. Досяглось це, головним чином, завдяки тому, що у розвиток вітчизняних підприємств інвестували свій капітал такі країни, як США, Японія, Німеччина, Англія, Австрія, Угорщина і т.д. Це, у свою чергу, призвело не лише до перебудови технологічних процесів діяльності підприємств, а значно вплинуло на особливості ведення обліку виробництва продукції, який є основним джерелом даних для вивчення економіки підприємства, аналізу результатів його діяльності, визначення тенденцій його розвитку, більш повного виявлення й використання існуючих виробничих і фінансових резервів.

Такі зміни у виробництві продукції харчування потребують досконалої організації відповідного обліково-аналітичного забезпечення. Насамперед, зважаючи на залучення іноземного капіталу, треба забезпечити повну відповідність облікової інформації не тільки вимогам вітчизняних, але й

міжнародних стандартів обліку. Це особливо актуальне щодо формування витрат виробництва, зокрема такого їхнього елемента, як амортизація. Залежно від обраного методу її нарахування, витрати за цим елементом будуть різними, відтак маса отриманого прибутку теж стає неоднаковою: як свідчать розрахунки, найменшою є сума місячної амортизації, обчислена прямолінійним методом, але при цьому період її нарахування розтягується.

Сьогодні на підприємствах харчової промисловості здебільшого застосовують прямолінійний метод нарахування амортизації. Період її нарахування дуже подовжується, створюючи ілюзію незначних витрат на амортизацію. Це нібито сприятливо позначається на обсягах прибутку, що вигідне інвесторам, оскільки автоматично збільшує їхні дивіденди. З позицій довгострокової перспективи не все так однозначно, оскільки формування амортизації як джерела простого відтворення основних засобів уповільнюється. У ринкових умовах саме інтенсивна інвестиційна політика уможлиблює забезпечення оновлення виробництва та впровадження сучасних технологій, забезпечуючи тим самим конкурентоздатність виробленої продукції.

Для вітчизняних підприємств харчової промисловості це дуже важливо, бо розраховувати на постійні інвестиції із-за кордону надалі не доводиться. Стартовий капітал іноземні інвестори вже внесли, далі необхідно накопичувати власні джерела, достатні для систематичного оновлення матеріально-технічної бази виробництва. З огляду на це, перевагу слід надати методу прискореного зменшення залишкової вартості основних засобів, за яким сума амортизації є найбільшою, перевищуючи за перший рік у 8,2 рази за – прямолінійним методом. При обранні методів амортизації підприємствам слід виходити не з теоретичних міркувань, а конкретних розрахунків з урахуванням прогнозів щодо перспективних обсягів виробництва, заміни менш якісних, отже й дешевших виробів на кращі, що користуються підвищеним попитом, а тому є більш прибутковими. Такі розрахунки виходять за межі традиційного бухгалтерського обліку, оскільки при цьому акцент повинен бути зроблений на

аналітичну інтерпретацію не тільки власне облікової інформації, але й отриману в результаті маркетингових досліджень.

Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємств харчової промисловості повинно бути чітко спрямоване на раціональне й економне витрачання сировини і матеріалів, частина яких сьогодні є дороговартісними. Необхідно налагодити чіткий контроль як за оприбуткуванням сировини, що більш-менш досягалось за традиційною системою обліку, так і дотриманням її раціонального запасу за будь-яким найменуванням, зважаючи на те, що відсутність навіть нібито другорядних запасів у потрібний момент може якщо не зупинити виробничий процес, то змусити його переналагоджуватись з випуску одного виду продукції на інший.

Контролювати оптимальну наявність запасів при такій широкій номенклатурі за традиційною системою обліку досить складно. Якщо підприємство випускає різноманітні марки, сорти й види продуктів харчування, то від моменту оприбуткування сировини на склад до отримання бухгалтерією відомостей про це проходить зазвичай більше місяця. В результаті підприємства змушені створювати надмірні запаси сировини за кожним її видом, що потребує таких же витрат на її зберігання та супроводжується значними втратами як кількості, так особливо і щодо якості.

Належне обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємств харчового виробництва повинно сприяти дотриманню при поставках сировини принципу „точно-вчасно”, який передбачає класифікацію запасів за трьома групами, залежно від їхньої вартості¹. Зокрема, до групи „А” рекомендується відносити ті види сировини й матеріалів, вартість яких становить 80 відсотків сукупних витрат на необхідні для виробництва продукції підприємства. До класу „В” відносять запаси, що становлять 15 відсотків. Решта – це клас „С”.

Відповідно, різняться й контрольні процедури формування запасів. Найбільшої уваги потребує клас „А”, оскільки такі запаси є основою діяльності

¹ Друри К. Управленческий и производственный учёт. Вводный курс: учеб. для студентов вузов / К. Друри. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити-Дана, 2005. – 735 с. – С.371.

підприємства як щодо можливостей випуску продукції взагалі, так і стосовно дотримання принципу економічності виробництва, зважаючи на їхню найбільшу вартість. Надмірні запаси зумовлюють вилучення з обороту підприємства значних коштів на тривалий період.

В умовах ринкової економіки це неприпустиме. Необхідне постійне коригування обсягів замовлень, термінів їхнього виконання, що має супроводжуватись пошуком постачальників, котрі запропонують вигідніші умови поставок сировини і матеріалів. Акцент зміщується, власне, з облікового на аналітичне забезпечення обґрунтування раціональних норм запасів класу „А”. Водночас, облікова інформація про наявність цих запасів має бути дуже оперативною, адже контроль за їхньою достатністю для планованого обсягу виробництва та гарантованими моментами надходження від постачальників стає практично повсякденною необхідністю.

Стосовно запасів класу „В” можна обмежитись разовим визначенням обсягу поставки кожного найменування, коригуючи їх при черговому замовленні у постачальників. Втім, облікове забезпечення повинно бути таким, аби не допустити зниження наявності запасів нижче критичної межі, яку розраховують на основі аналізу їхнього витрачання за квартал чи півріччя й реальної можливості додаткового надходження на підприємство.

За запасами класу „С” достатньо визначити річну, а за маловартісними – й дворічну потребу, оскільки щодо них не вигідно закупівля малими партіями. Проте облікове забезпечення повинно бути таким, аби заздалегідь виявляти за кожним найменуванням наближення до критичної межі, адже навіть найдругорядніше із них може негативно позначитись на ефективності виробництва продукції, порушуючи, приміром, ритмічність її випуску.

Враховуючи, що кожний вид сировини й матеріалів надходить на підприємства харчової промисловості від постачальників, насамперед треба забезпечити чіткий контроль як за їхньою кількістю, так і за якістю. Слід зауважити: якщо стосовно кількості сировини й матеріалів, котрі надходять на підприємства, особливих змін не потрібно, бо й традиційний облік достатній,

аби виявляти будь-які розходження за параметрами, вказаними у товарно-транспортних накладних та фактичними поставками, то стосовно якісних характеристик сировини та інших матеріалів обліково-аналітичне забезпечення недостатнє. Тільки на модернізованих підприємствах харчової промисловості наявні лабораторії, оснащені сучасним обладнанням, яке дозволяє точно визначати якість сировини й матеріалів. На решті підприємств якісні показники технологи визначають за допомогою органолептичних методів, які не гарантують достатньої точності. Оскільки якість сировини й матеріалів є одним із вирішальних чинників зростання випуску продукції вищого класу, тому обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємств харчової промисловості повинно бути спрямоване не тільки на фіксування обсягів виробництва, але й на виявлення взаємозв'язку між якісними параметрами вхідної сировини й кінцевими результатами випуску готової продукції.

Загалом облік процесу виробництва залежить від конкретних умов, технології й організації виробництва та визначається індивідуальними особливостями підприємств харчової промисловості. Зазвичай на таких підприємствах виробництво складається з одного чи кількох процесів, які здійснюються на окремих робочих місцях чи дільницях і включають низку послідовних фаз чи операцій. Застосування такого поділу в обліку дає змогу визначати кількісні та вартісні параметри на кожному з них і дозволяє відповідно будувати належне обліково-аналітичне забезпечення із застосуванням комп'ютерного обладнання.

З метою отримання актуальної інформації про усі процеси, які відбуваються, на підприємствах харчової промисловості доцільно використовувати автоматизовану систему обліку і звітності SAP R/3, яка об'єднує в собі методику аналізу бізнес-процесів, засобів управління матеріальними, фінансовими, кадровими, інформаційними ресурсами².

При здійсненні обліку витрат за допомогою системи SAP R/3, невід'ємною складовою повинно стати використання модуля „Контролінг”,

² SAP ER. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.softrating.com.ua>

який містить у собі широку, гнучку інформаційну систему з різноманітними стандартними звітами, а також складається з наступних підмодулів: „Облік за видами витрат”; „Облік витрат за місцями їх виникнення”; „Внутрішні замовлення”; „Облік витрат по процесах”; „Контролінг витрат на продукт”; „Облік результатів”; „Облік за місцями виникнення прибутку”. Інформація цієї системи є джерелом обчислення собівартості продукції, що визначається шляхом калькулювання, тобто сукупністю прийомів аналітичного обліку витрат на виробництво й розрахункових процедур розподілу витрат між об'єктами калькуляції та визначенням суми цих витрат на одиницю виробу.

Враховуючи масове, безперервне виробництво продукції, послідовність обробки сировини на підприємствах харчової промисловості здійснюється як паралельно, так і послідовно. Якщо сировина обробляється цехами послідовно один за одним, витрати на виробництво можна списувати у витрати інших цехів при передачі напівфабрикатів з одного цеху в інший. Якщо паралельно – то спочатку виготовляють напівфабрикати різними технологічними лініями чи цехами, а потім із них формують готовий виріб, це вимагає спочатку визначити собівартість напівфабрикатів і тільки після цього готового продукту.

Така багаторівнева виробнича структура визначається за допомогою калькуляції з кількісною структурою. Витрати зводяться автоматично з застосуванням рівнів планування потреб у матеріалах. Спочатку, на рівні планування потреб, калькуюються матеріали з найбільшим номером (наприклад, сировина), витрати привласнюються елементам витрат. Потім калькуюються матеріали наступного рівня планування потреб (наприклад, напівфабрикати). Витрати на матеріали, що калькулювались першими, зводяться і, таким чином, стають частиною витрат на матеріал наступного рівня. Цей процес продовжується доти, доки витрати на найвищий матеріал у структурі (наприклад, готовий виріб) не будуть містити собівартість готової продукції для кожного матеріалу в структурі.

Для обчислення собівартості виготовленої продукції і собівартості продажу для кожної одиниці виміру продукту система SAP R/3 забезпечує

використання калькуляції з кількісною структурою. Собівартість виготовленої продукції при цьому включає усі витрати, що виникли в процесі виробництва, а саме: прямі матеріальні витрати, непрямі витрати на матеріал як надбавка, прямі виробничі витрати, непрямі виробничі витрати. Калькуляція визначає собівартість виготовленої продукції для кожного матеріалу власного виробництва в структурі специфікації. У специфікації калькульованого матеріалу оцінена багаторівнева структура дозволяє переглянути витрати для кожного вузла (напівфабрикату і готового виробу) і для кожного вихідного матеріалу (сировини, покупних матеріалів і т.д.), а також всі інші позиції (власні роботи, непрямі витрати).

При створенні калькуляції система автоматично генерує детальну інформацію про види витрат – постійні чи змінні. Це дозволяє: по-перше, зберегти і порівняти витрати відповідно до тієї ж структури даних, що й у попередньої калькуляції виробничого замовлення; по-друге, порівняти витрати з фактичними проводками з інших компонентів системи R/3. Ціль диференціації первинних витрат складається з переліку витрат на власні роботи і витрат по процесах, розбитих на вихідні виробничі ресурси.

Використовуючи систему SAP R/3 при обліку умовно-змінних витрат необхідно упевнитися, що елементи витрат визначені (у меню Основні параметри екрана докладних даних настроювання компонента „Планування витрат на продукт”) з відповідними атрибутами, де відзначена тільки змінна частина видів робіт, що має відношення до оцінки запасів. Це гарантує, що при перерахунку витрат на власні роботи кредитуються тільки змінні ціни на види робіт, навіть при виконанні підтверджень. Фіксована ж частка для кожної кореспонденції переноситься наприкінці періоду безпосередньо в компонент „Облік результатів” (CO-PA). Змінні собівартості виготовленої продукції переносяться в CO-PA за допомогою документів фактури. Коли зведення витрат завершено, диференціація витрат на кожен матеріал зберігається в системі.

Ефективне функціонування підприємств харчової промисловості в умовах економічної кризи потребує – з одного боку, розширення асортименту та

споживчих потреб – з іншого, вимагає все більшої уваги до процесів планування, регулювання, управління та прогнозування виробничих і технологічних процесів. У зв'язку із цим, для вирішення завдань щодо пошуку та вибору варіантів розвитку виробничого процесу та економії витрат й собівартості продукції, доречним є розробка і використання економіко-математичних моделей. Оскільки, виходячи із класичного припущення, що процес виробництва характеризується трьома складовими: засобами праці, предметами праці та живою працею, вектори таких моделей оптимізації розв'язків спрямовуються власне на дві групи факторів, які впливають на кінцевий результат – обсяг продукції, що випускається і мінімізацію витрат для отримання максимального прибутку.

Аналізуючи діяльність підприємства, треба враховувати, що всі ці фактори діють у взаємному зв'язку, а тому реальна можливість збільшити прибуток є лише в тій сумі, яку забезпечують резерви за всіма групами факторів. Отож науковий підхід до організації діяльності підприємств харчової промисловості вимагає застосування кількісних методів економічного аналізу і найбільш досконалим є вирішення цієї проблеми на основі постановки та розв'язання економіко-математичної моделі аналізу та прогнозування діяльності підприємства.

Оскільки технологія виробничої діяльності харчових промислових об'єднань зумовлює здійснення багаторазових однотипних задач і операцій, які пов'язані із виготовленням готової продукції, то це дозволяє в якості однієї із моделей, за допомогою яких можна комплексно проводити дослідження ефективності та якості функціонування об'єднання, вибрати модель у формі системи масового обслуговування (СМО). У той же час, ефективність дії факторів праці та предметів праці визначається певним лагом: їхній вплив на отримання прибутку віддалений у часі, отже потребує перспективного планування, у зв'язку з чим побудова моделі має ґрунтуватися на методах прогнозування. Таким чином, інформаційна складова моделі матиме наступний вигляд (рис.1).

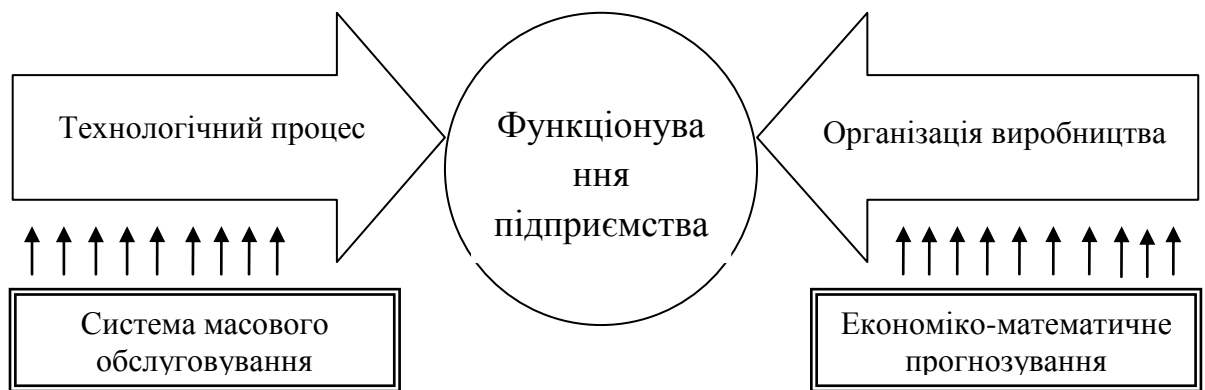


Рис. 1. Модель інформаційної складової в управлінні діяльністю підприємств харчової промисловості

При цьому система масового обслуговування (СМО) включає у свою структуру деяке число обслуговуючих пристроїв, які називаються каналами обслуговування (до них ми відносимо технологічну лінію), оскільки вони обслуговують потік заявок (вимог), що поступають на його вхід в певні моменти часу. Ефективність функціонування СМО характеризують три основні групи показників: ефективність застосування СМО, тобто абсолютна чи відносна пропускні здатності, коефіцієнт застосування СМО; якість обслугованих заявок, зокрема середній час очікування заявки в черзі чи перебування заявки в СМО, ймовірність відмови на обслуговування без очікування, ймовірність того, що заявка буде прийнята негайно до виконання; ефективність функціонування пари „СМО – споживач”, причому під споживачем розуміється середній прибуток, який приносить СМО за одиницю часу експлуатації.

Розглянуті вектори оптимізації виробничого процесу як системи масового обслуговування дають можливість спрямувати менеджерські рішення на оптимальне та ефективне налагодження процесу виробництва. Заразом слід підкреслити, що оптимальне планування виробництва неможливе без прогнозування його результатів. Розв’язання цієї проблеми досягається на основі моделі прогнозування часових рядів. Тому при дослідженні фінансово-економічних показників на основі їхнього аналізу упродовж певного часового лагу (відрізку або серії замірів) треба знайти найпростіші характеристики динаміки їхнього розвитку, виявити закономірності минулого та оцінити

можливість перенесення на майбутнє. При цьому, як вважають дослідники³, для успішної побудови такої моделі необхідно: 1) мати достатній для виявлення статистичних закономірностей обсяг даних (для річного лагу – не менше 5 рівнів, для сезонних процесів – не менше трьох періодів); 2) забезпечити методологічну співставність даних; 3) на основі змістового аналізу досліджуваного явища обґрунтувати можливість перенесення закономірностей минулого на вибраний період прогнозування; 4) отримати адекватну математичну модель.

Висновок. Згаданий підхід до моделювання прогнозів адекватно відображає тенденції зміни та може бути запропонований менеджерам підприємств харчової промисловості для прогнозування ефективності виробничо-господарської діяльності, а розглянута модель аналізу масового обслуговування, на наш погляд, є надійним інструментом обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції. Її використання підприємствами харчової промисловості у короткостроковому періоді допоможе розрахувати варіанти оптимального та ефективного використання матеріальних цінностей, обладнання, його завантаженості, сприятиме визначенню шляхів зниження собівартості продукції, а в результаті – й зниження виробничих витрат в цілому по підприємству завдяки тому, що введення моделі у практику діяльності посилює виконання аналітичної, прогнозної, планової та контрольної функцій.

Таким чином, належне обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємств харчової промисловості – це сукупність засобів та дій, створення умов, які сприяють нормальному проходженню виробничих процесів, реалізації намічених планів, програм, підтримці належного функціонування підсистеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, проведенню їхнього аналізу, виявленню та запобіганню відхилень від нормативів, що здійснюється як загалом по підприємству, так і на рівні структурних підрозділів.

³ Вахрушина М. А. Управленческий анализ. / М. А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2004. – 255 с. – С. 106.