



ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА, АНАЛИЗА, АУДИТА И СТАТИСТИКИ

Ю.В. МИНКОВСКАЯ

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ ОПЕРАТИВНОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАТРАТ

В соответствии с Директивой Президента Республики Беларусь № 3 “Экономия и бережливость — главные факторы экономической безопасности государства” республиканские органы государственного управления и иные государственные организации должны обеспечить “... разработку и осуществление в 2007 году и последующие годы конкретных мер по снижению энерго- и материалоемкости производства, уменьшению отходов, потерь сырья и материалов на всех стадиях их обработки, хранения и транспортировки, более полному использованию в производстве вторичных ресурсов” [1]. В этой связи в условиях высокой материалоемкости выпускаемой продукции рациональное и экономное потребление материальных ресурсов консервного производства является актуальной задачей, решение которой неразрывно и напрямую связано с дальнейшим совершенствованием учетной информации, что будет способствовать принятию оперативных управленческих решений и повышению эффективности деятельности кооперативной промышленности.

В системе управления затратами важное значение придается надлежащей организации первичного учета — основе оперативного учета. Формирование и систематизация первичной документации связаны прежде всего с внедрением типовых унифицированных форм, автоматизацией учетно-вычислительных работ, обеспечением надлежащего порядка и соблюдением установленной схемы приемки, хранения и расходования сырья, материалов, полуфабрикатов и топлива. Все это в конечном итоге способствует обеспечению ресурсосбережения и, соответственно, повышению уровня хозяйствования субъектов рынка.

Вопросы совершенствования оперативного учета затрат на производство продукции рассматривались в работах многих известных экономистов [2 — 5].

В настоящее время в связи с принятием новых нормативно-правовых актов, регламентирующих вопросы нормирования материальных ресурсов в производстве, назрела необходимость совершенствования и повышения аналитичности учетной документации, отражающей движение материальных ресурсов. “Руководство организации должно определить в системе менеджмента организации политику в области рационального и бережливого использования мате-

Юлия Владимировна МИНКОВСКАЯ, главный бухгалтер учреждения “Научно-исследовательский институт Белкоопсоюза”.

риальных ресурсов и поставить задачу организации и постоянного совершенствования порядка нормирования материальных ресурсов» [6].

В этой связи проблема совершенствования и разработки первичных документов, отражающих движение материальных ресурсов, является одной из первостепенных задач в управленческой деятельности организации.

Эта проблема актуальна еще и тем, что доля материальных затрат в себестоимости плодоовощной консервной продукции значительна и составляет более 60 %. В материальных затратах наибольший удельный вес занимает сырье (более 80 %), которое в значительной степени определяет особенности оперативного учета затрат в производстве.

Очевидно, что «на величину материальных затрат и характер их изменения в процессе производства и реализации продукции особое влияние оказывают факторы, связанные с особенностями технологии и организации производства конкретной продукции, работ и услуг» [2]. Между тем, как показало исследование, технологические особенности плодоовощного консервного производства, непосредственно влияющие на величину прямых материальных затрат, учитываются недостаточно в силу многообразного, сложного, органически взаимосвязанного состава веществ и сырьевых элементов, определяющих и меняющих качество продукции и ее себестоимость.

На процесс формирования себестоимости и ее уровень влияют также особенности производства продукции, технологического процесса и исходного сырья, используемого в плодоовощных перерабатывающих организациях, а это соответственно должно найти отражение в методике оперативного учета прежде всего материальных затрат.

В организациях потребительской кооперации при производстве плодоовощной консервной продукции отпуск сырья, основных и вспомогательных материалов в производство должен осуществляться в соответствии с фактической потребностью в них для обеспечения выполнения сменного производственного задания. Расчет фактической потребности в сырье, основных и вспомогательных материалах на смену составляется заведующим производством на основании производственного задания на каждый вид консервной продукции и определяется исходя из утвержденных рецептур, в которых отражается норма расхода сырья и материалов на 1000 кг готового продукта, а также на 1000 условных банок. Вместе с тем значительный удельный вес сырья и материалов в материальных затратах обуславливает необходимость и значимость контроля за их движением в производстве, а также предъявляет высокие требования к оперативности и качеству учета израсходованных на производство и находящихся в остатках в цеху. Использование для этих целей усовершенствованных первичных документов позволит оперативно учитывать количество отпущенных ценностей в пределах фактической сменной потребности, устанавливать отклонения, выявлять причины и виновников нарушения режимов производства.

Сырье, основные материалы, полуфабрикаты покупные и собственного производства, вспомогательные материалы отпускаются со склада в производство материально ответственными лицами с учетом их качественных характеристик в пределах фактической сменной потребности по лимитным картам, лимитно-заборной ведомости, накладным. К данным документам прилагаются материалы анализа лаборатории по каждому виду поступивших сырья и материалов, в котором указываются качественные характеристики. Однако применяемые ныне формы лимитной карты, лимитно-заборной ведомости недостаточно отражают и тем самым не позволяют осуществлять оперативный контроль за отпуском сырья и материалов сверх лимита, фиксировать при этом отклонения и выявлять причины их образования.

Данный аспект требует также совершенствования форм применяемой лимитной карты и лимитно-заборной ведомости в целях их унификации, что поз-

волило бы повысить оперативность и качество учета отпуска сырья и материалов, а также фактического их расхода.

В целях повышения конкурентоспособности производства плодоовощных консервов (томатная паста, джемы, варенье, соки т.д.) также необходимо учитывать информацию о качестве перерабатываемого сырья, прежде всего о содержании в нем сухих веществ. Однако эта особенность данной отрасли, решающим образом влияющая на выход готовой продукции, ее качество, а также себестоимость, не находит должного отражения в первичной документации, не позволяет получать дополнительные сведения о перерабатываемом сырье, принимать действенные решения по оценке качества сырья при его поступлении в производство, своевременно выявлять сырье с низким содержанием сухих веществ, оперативно анализировать влияние данного показателя на себестоимость консервной продукции.

Для оперативного контроля за количеством расходуемого сырья и материалов мастер оформляет сменный производственный отчет по консервному цеху о расходе сырья, основных и вспомогательных материалов по форме № 4-28. В этом отчете отражаются затраты лишь в разрезе калькулируемых изделий. Он составляется обычно на основании первичных документов по данным о поступлении в производство плодоовощного сырья, вспомогательных материалов, тары, а также на сдачу продукции фабрикатному цеху. Указанный документ охватывает все операции консервного цеха за смену как по выработке продукции и по сдаче ее на склад, так и по движению сырья, материалов, тары, их расходу в сравнении с нормами, а также по браку и бою стеклотары.

При этом фактический расход сырья, материалов, тары определяется балансовым методом как сумма остатков сырья (материалов, тары) на начало смены и данными о поступлении сырья за смену за минусом остатков сырья и материалов на конец смены. Сумма поступления уменьшается на сумму документированного расхода, брака и порчи сырья и материалов на операциях по обработке сырья (мойка, чистка, сортировка, расфасовка, розлив, закатка и стерилизация), расхода сырья и материалов на исправление брака, боя стеклянных банок с продукцией.

Распределение сырья, материалов, тары, израсходованных на производство по наименованиям продукции, производится по прямому признаку на тот вид продукции, на производство которого они были израсходованы. При изготовлении одновременно нескольких видов или сортов продукции израсходованные сырье и материалы распределяются между выпущенными изделиями пропорционально нормам расхода сырья на единицу каждого вида изделия или нормам выхода продукции. При сопоставлении данных по графам “Фактически израсходовано на производство” и “Итого на всю продукцию” определяется величина экономии или перерасхода.

Таким образом, форма сменного производственного отчета позволяет определять лишь фактический расход сырья и материалов в целом по производству, а не по ее видам. Она не отражает изменения норм расхода сырья и материалов, причины, повлекшие изменения и отклонения от норм, не позволяет устанавливать лиц, по вине которых возникли эти отклонения. В случаях нахождения брака продукции и боя стеклотары также не устанавливаются причины и виновные лица. Выявленные отклонения от норм расхода сырья отражаются лишь в целом, но не по видам продукции, не по центрам возникновения затрат и ответственности за их уровень.

В организациях государственной собственности форма сменного производственного отчета (форма № П-25) по сути дела предполагает ведение “котлового” метода учета затрат, что не позволяет калькулировать себестоимость по видам вырабатываемой продукции, оперативно учитывать расход материальных ресурсов по норме и фактически, а также отклонения от норм, причины возникающих отклонений. Все это сдерживает принятие своевременных оперативных управленческих решений по их предотвращению.

На основании сменных производственных отчетов по консервному цеху в конце месяца составляется производственный отчет за месяц (форма № 4-32). Первая его часть соответствует сменному производственному отчету, где отражается остаток сырья, материалов, тары на начало месяца, поступление, отпуск другим цехам и возвращение складам. В ней отмечается прочий документированный расход, а также расход на производство готовой продукции, фиксируется брак и остаток на конец месяца. Израсходованные на производство продукции сырье, материалы, тара отражаются как по норме, так и фактически. Все данные о движении сырья, основных и вспомогательных материалов, полуфабрикатов, тары и тарных материалов фиксируются в количественном и в стоимостном выражении. Однако, как и в сменном производственном отчете, отклонения от норм, их изменения и причины не указываются.

На основании данных сменного производственного отчета и производственного отчета за месяц составляется месячная накопительная ведомость, в которой на отдельных страницах отражается поступление и выбытие материальных ресурсов в хронологическом порядке в разрезе наименований сырья, материалов, готовой продукции, стеклотары в натурально-стоимостном выражении. Накопительный учет ведется в произвольной форме.

Исходя из вышеизложенного и в целях соблюдения режима экономии материальных ресурсов возникает объективная необходимость совершенствования формы сменного производственного отчета, производственного отчета за месяц и накопительной ведомости, что позволит вести оперативный учет за движением сырья и материалов в производстве по видам продукции и по центрам возникновения затрат и ответственности за их уровень.

Процесс производства плодоовощных консервов — поточный и состоит из ряда переделов, тесно увязанных между собой, в частности, обработка сырья, подготовка тары, расфасовка продукции, укупорка, стерилизация. В связи с тем, что документально оформляется лишь последний из перечисленных переделов, т.е. стадия стерилизации, необходимый первичный учет по каждому виду передела не ведется.

Учитывать и контролировать по переделам отклонения от норм расхода сырья и материалов на производство консервов с установлением причин и выявлением виновников возможно лишь в процессе ведения соответствующего оперативного учета. Это определяет необходимость критической оценки, совершенствования действующей и разработки новых форм первичных документов, которые бы своевременно фиксировали отклонения от норм расхода сырья и материалов на каждой стадии производства консервов.

Вся изготовленная за смену продукция после стерилизации и охлаждения передается в качестве полуфабрикатов для этикетировки и упаковки в специальный фабрикатный цех, в котором консервы проходят предусмотренный технологией процесс дозревания. Сдача продукции фабрикатному цеху оформляется приемосдаточной накладной (форма № 4-31) с письменным заключением о результатах анализа продукции. Количество сданной продукции на склад по каждой автоклавоварке отражается в журнале стерилизации, где фиксируется количество выявленного брака и боя продукции. Однако применяемая ныне форма журнала не позволяет оперативно выявлять отклонения от норм и устанавливать причины, их вызвавшие, что требует ее совершенствования. В этой связи в данном журнале предлагается отражать не только нормы брака и боя, но и отклонения от норм по конкретным причинам: бой, подтечность, срыв крышек и т.д. Все это позволит более детально и конкретно анализировать характер отклонений, тем самым предотвращать их.

В целях осуществления контроля за сохранностью порожней стеклотары в консервном цехе, начиная с мойки и заканчивая стерилизацией, лицо, ответственное за тару, составляет в конце смены в одном экземпляре ведомость учета движения порожней стеклянной тары (форма № 4-29) в разрезе ее видов, в которой отражается остаток тары на начало, конец смены и движение тары за сме-

ну, определяется процент боя и щербления в сравнении с нормой. Остаток стеклотары на конец смены передается ответственным лицом другому ответственному лицу под расписку в указанной ведомости. На наш взгляд, форма данной ведомости также нуждается в совершенствовании путем включения в нее причин отклонений фактического брака и боя от их нормы и виновных при этом лиц. Это позволит предотвращать сверхнормативный бой порожней стеклянной тары. Применение такой усовершенствованной ведомости позволит не только унифицировать документы, но и оперативно выявлять причины отклонений и устранять виновных лиц, тем самым повысить уровень управления.

В настоящее время не менее важной задачей совершенствования учета является возможность повышения эффективности контроля за использованием топливно-энергетических ресурсов, направляемых на технологические цели. Такой подход требует учитывать их расход, применяя там, где требуется, соответствующие измерительные приборы, причем по видам вырабатываемой продукции за смену, или, в крайнем случае, сутки. Это позволит повысить оперативность выявления отклонений от норм и своевременно принимать меры по их предотвращению.

Разработка и применение усредненных норм расхода электроэнергии, топлива на производство 1 тубы продукции конкретного вида даст возможность рассчитать среднюю норму расхода электроэнергии, топлива на обезличенный ассортимент за смену исходя из объемов производства и ассортимента выработанной продукции. Сравнение фактического расхода топлива и электроэнергии со средней нормой позволит выявлять отклонения от норм и их причины, принимать меры по более экономному использованию топливно-энергетических ресурсов, а также предоставит возможность для проведения факторного оперативного анализа.

Следует внести изменения в первичные документы по учету расхода топлива, электроэнергии на технологические цели за смену в целях оперативного контроля за соблюдением установленных норм, выявления отклонений и их причин.

Таким образом, повышение уровня аналитичности оперативного учета, дальнейшее его совершенствование путем внедрения системно-технологического подхода, своевременного документирования хозяйственных операций, связанных с обработкой сырья, подготовкой тары, расфасовкой продукции, ее укупоркой и стерилизацией, позволит контролировать соблюдение установленных норм расхода материальных ресурсов, повысить техническую оснащенность производства и технологическую дисциплину. Все это усилит ответственность за снижение материалоемкости и себестоимости производимой плодоовощной консервной продукции, повысит ее эффективность и конкурентоспособность.

Литература и электронные публикации в Интернете

1. Экономия и бережливость — главные факторы экономической безопасности государства: Директива Президента Респ. Беларусь № 3 от 14 июня 2007 г. // Бизнес-Инфо [Электронный ресурс] / ООО «Главный бухгалтер—Инфо», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2008.
2. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: учеб. для вузов / В.И. Стражев [и др.]; под ред. В.И. Стражева. — Минск: Выш. шк., 2005.
3. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: учеб. / А.П. Михалкевич [и др.]; под ред. А.П. Михалкевича. — 4-е изд., перераб. и доп. — Минск.: БГЭУ, 2006.
4. Ермолович, Л.Л. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие / Л.Л. Ермолович [и др.]; под общ. ред. Л.Л. Ермолович. — Минск: Интерпрессервис; Экоперспектива, 2001.
5. Ладутько, Н.И. Бухгалтерский учет в промышленности: учеб. пособие / Н.И. Ладутько. — Минск: Книж. дом, 2005.
6. Инструкция о порядке нормирования расхода сырья и материалов в производстве продукции: утв. постановлением М-ва промышленности Респ. Беларусь 30.11.07. № 21 // Бизнес-Инфо [Электронный ресурс] / ООО «Главный бухгалтер — Инфо», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. — Минск, 2007.