



СПЕЦИФІКА ВІДОБРАЖЕННЯ ПРЕДМЕТА, ОБ'ЄКТІВ І ПРОЦЕСІВ У БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Мачуга Р. І.,

к.е.н., доцент кафедри економічної кібернетики та інформатики, Тернопільський національний економічний університет ✉

- А** Проведено аналіз специфіки виробничих процесів та формування інформаційних потоків в інформаційній системі бухгалтерського обліку на різних підприємствах харчової промисловості. Акцентовано увагу на необхідності використання диференційованого підходу при розробці інформаційного забезпечення ведення бухгалтерського обліку на зазначених підприємствах. Доведено необхідність формування бухгалтерської системи з окремих підсистем: постачання, виробництва і збуту.
- К** Бухгалтерський облік, інформаційна система бухгалтерського обліку, інформаційне забезпечення, специфіка виробничих процесів, харчова промисловість.

СПЕЦИФИКА ОТОБРАЖЕНИЯ ПРЕДМЕТА, ОБЪЕКТОВ И ПРОЦЕССОВ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ ПИЩЕВОЙ ПРОМЫШЛЕННОСТИ

Мачуга Р. И.,

к.э.н., доцент кафедры экономической кибернетики и информатики, Тернопольский национальный экономический университет

- А** Проведен анализ специфики производственных процессов и формирования информационных потоков в информационной системе бухгалтерского учета на разных предприятиях пищевой промышленности. Акцентировано внимание на необходимости использования дифференцированного подхода при разработке информационного обеспечения бухгалтерского учета на обусловленных предприятиях. Доказана необходимость формирования бухгалтерской системы из отдельных подсистем: снабжения, производства и сбыта.
- К** Бухгалтерский учет, информационная система бухгалтерского учета, информационное обеспечение, специфика производственных процессов, пищевая промышленность.

FEATURES OF SUBJECT, OBJECTS AND PROCESSES DISPLAY IN ACCOUNTING OF THE FOOD INDUSTRY

Machuga R. I.,

PhD in Economics, Associate professor, Department of Economic Cybernetics and Informatics Ternopil National Economic University

- A** Production processes and the information flows' formation features in the accounting information system for various food industry is analyzed. The necessity for differentiated approach in the development of accounting information support for these enterprises is emphasized. Importance of the accounting system in separate subsystems formation: supply, production and marketing is proved.
- K** Accounting, accounting information system, information software, production processes features, food industry.

Постановка проблеми

Для ефективного функціонування інформаційної системи бухгалтерського обліку на підприємствах харчової промисловості необхідно володіти інформацією про специфіку виробництва, організаційну структуру господарюючих суб'єктів та особливості технологічних процесів.

Для потреб управління господарюючим суб'єктом у цілому та його структурними підрозділами в обов'язковому порядку слід враховувати техніко-економічні особливості виробничих процесів. Саме від останніх залежить формування змісту інформації, варіантів її групування, терміну представлення тощо.

Підприємства харчової промисловості характеризуються специфічними технологічними процесами виготовлення продукції, її зберігання тощо. Адекватне формування інформаційних потоків на таких підприємствах

сприятиме досягненню основної мети функціонування інформаційної системи бухгалтерського обліку – наданню управлінському персоналу своєчасної, точної і повної інформації, що сприятиме ефективному управлінню господарюючими суб'єктами.

Зазначеними питаннями займалися як вітчизняні, так і зарубіжні вчені: Т.В. Воропаєва, В.Д. Дербенцев, З.В. Гуцайлюк, С.В. Івахненко, Б.М. Мізюк, Д.Є. Семьонов, Я.В. Соколов, З.А. Умнова, Г.В. Федорова, О.Д. Шарапов та ряд інших. Разом із тим, на сьогоднішній день залишаються невирішеними питання визначення спільних і відмінних особливостей функціонування різноспрямованих підприємств харчової промисловості. Це особливо актуально для розробки уніфікованих підходів щодо функціонування бухгалтерської інформаційної системи на підприємствах галузі.

Мета статті

Аналіз специфіки функціонування інформаційної системи бухгалтерського обліку в умовах підприємств харчової промисловості та формування інформаційних потоків для ефективного управління ними.

Виклад основного матеріалу

Дослідження, пов'язані з формуванням інформаційних потоків на рівні господарюючих суб'єктів,

доцільно розпочинати з вивчення як особливостей технології й організації виробництва, так і з інформаційних потреб на різних рівнях управління. Насамперед йдеться про зміст інформації як для окремих споживачів, так і для прийняття конкретних управлінських рішень.

Нами сформовано рівні використання інформації (рис. 1), які є важливим моментом формування інформаційних потоків з їх наступною класифікацією.

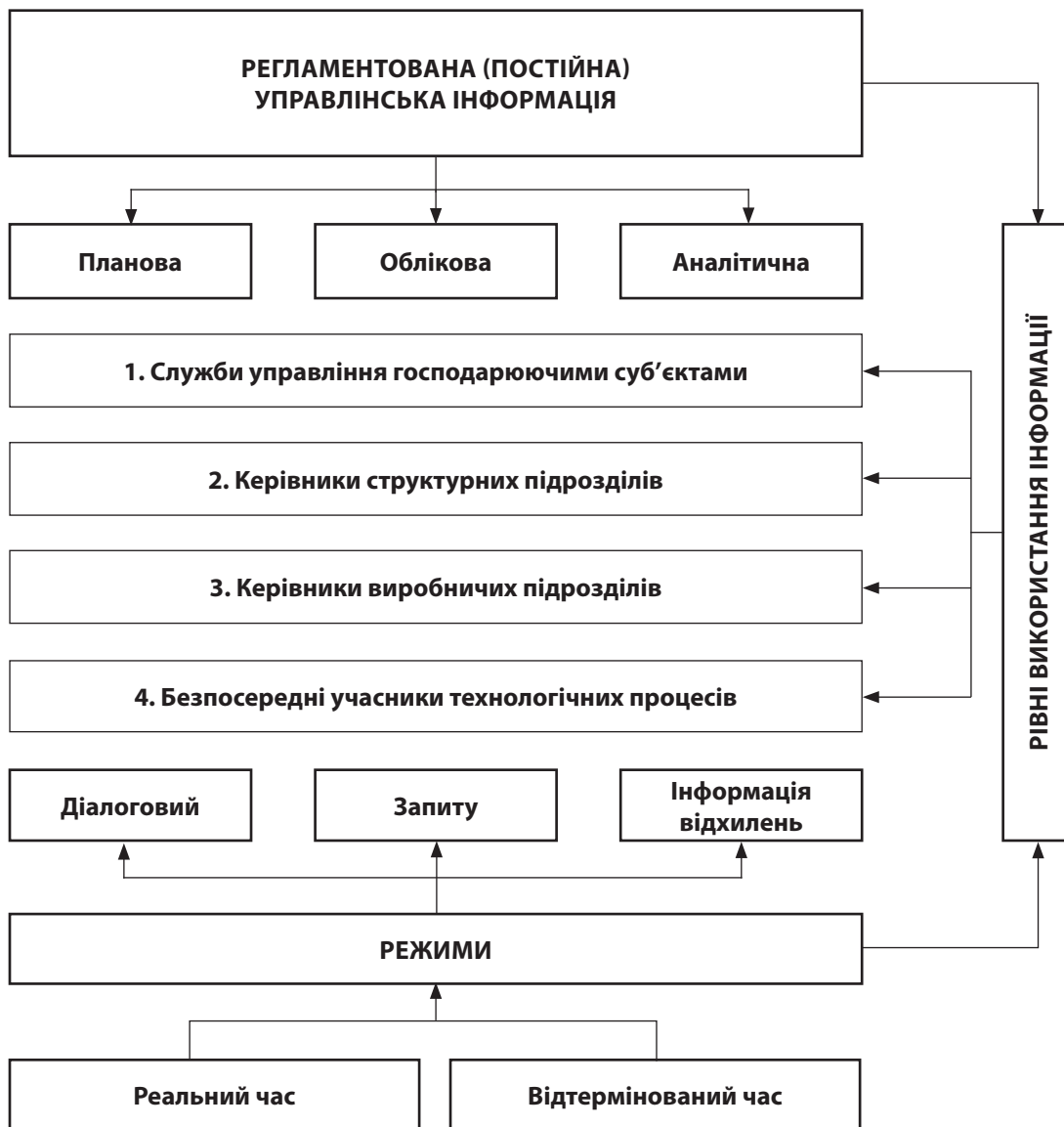


Рис. 1. Схема використання економічної інформації в господарюючих суб'єктах

Очевидно, зміст інформації, порядок формування та напрямки її використання, попри загальноприйняті принципи, значною мірою залежать від типу виробництва, специфіки його технології та організації. Це, передусім, відноситься до процесу формування первинної інформації.

Особливо це стосується комплексних виробництв, частина технологічного процесу у яких

проходить у закритій апаратурі. Зазначене, зокрема, відноситься до багатьох підприємств харчової промисловості – спиртової, цукрової, пивоварної, виноробної тощо, які в економічній науковій літературі та нормативно-інструктивних актах прийнято називати бродильними виробництвами. При цьому хід технологічних процесів безпосередньо контролюється технологічними службами

з використанням технічної, а не економічної інформації. У свою чергу, технічна інформація отримує економічне «забарвлення» лише за тими техніко-економічними параметрами, які мають принципове значення в контексті визначення як ефективності виробництва загалом, так і окремих його складових.

Наприклад, ячмінь для виробництва солоду в пивоварінні проходить аж 16 операцій, починаючи від його зважування і закінчуючи подачею солоду до сховища. Все це фіксується в обов'язковому порядку, тобто формується певний масив технологічної інформації. А з точки зору інформаційного забезпечення процесу управління необхідні дані лише про два параметри (операції): маса запущеного у переробку ячменю та маса переданого на зберігання солоду. В. п. Пальчук ще у 1980 році зазначав, що важливою особливістю бродильних виробництв харчової промисловості є те, що при веденні основного технологічного процесу на підприємствах цих галузей поряд з основною продукцією одержується значна кількість відходів, попутних продуктів, а іноді й споріднених виробів, які можуть мати пряме використання в народному господарстві чи служити вихідною базою для організації на заводах окремих виробництв [1, с. 25]. Це вимагає формування особливої інформаційної системи, яка б містила дані про зазначені вище елементи та продукти технологічного процесу.

Бродильні виробництва мають й інші технологічні та організаційні особливості, які необхідно враховувати при формуванні інформаційної бази для управління виробничо-господарською діяльністю:

- часто з одного виду сировини виробляють кілька видів продукції;
- технологічний процес проходить не шляхом механічного поєднання окремих речовин, а з допомогою складних фізико-хімічних, біологічних і теплових процесів;
- окремі виробництва носять сезонний характер і повністю залежать від вихідної сировини сільськогосподарського призначення, яка має обмежений термін зберігання.

Як зазначав В. В. Сопко, «необхідно особливо зупинитися на питанні неперервності та перервності технологічного процесу... Виробничий процес проходить кілька стадій (фаз, переділів), але протікає безперервно, найчастіше у закритій апаратурі. Проміжні продукти, котрі виникають на окремих стадіях, негайно піддаються подальшій обробці. Крім того,

одержання на окремих стадіях напівфабрикатів не має самостійного значення» [2, с. 43]. Іншими словами, йдеться про напівфабрикати, які, по-перше, у подальшому не можуть бути використані як самостійний продукт і, по-друге, в жодному іншому виробництві спеціально не продукуються.

Ще цікавішим з точки зору формування масивів облікової інформації є технологічний процес виробництва цукру-рафінаду, який складається з 14 окремих фаз, однак на жодній з них технологічно його перервати з метою будь-якого виміру параметрів неможливо.

У свою чергу, особливості технології й організації харчових виробництв визначають форми первинної документації господарських операцій (в тому числі й електронні), порядок їх складання, представлення, узагальнення інформації за рівнями ієрархії управління.

Оскільки у більшості виробництв харчової промисловості господарська діяльність має чітко виражений поділ на три основні процеси (постачання, виробництво та збут), то й розгляд питань, пов'язаних із визначенням особливостей формування інформації в системі бухгалтерського обліку, проводиться у їх розрізі.

Виробнича діяльність будь-якого господарюючого суб'єкта розпочинається з формування виробничих ресурсів – засобів виробництва і власне робочої сили, тобто з процесу постачання. Якщо первинний і зведений облік засобів праці у більшості харчових виробництв суттєвих особливостей не має, то як організація, так і методика обліку предметів праці повинні, на наш погляд, стати об'єктами особливої уваги з наступних причин. По-перше, за підрахунками економістів, у процесі господарської діяльності підприємства харчової промисловості споживають більше п'яти тисяч назв видів матеріальних ресурсів, що призводить до масовості облікових операцій при формуванні масиву даних про їх рух. По-друге, найбільшу питому вагу у складі предметів праці складає сировина сільськогосподарського призначення, яку у великій кількості споживають, зокрема, підприємства спиртового, цукробурякового, пивоварного виробництва. По-третє, в процесі її руху в обов'язковому порядку доводиться обліковувати не лише кількісні параметри, але й якісні характеристики – вміст поживних речовин (крохмалю, цукру), вміст вологи, величину забрудненості тощо. По-четверте, у зв'язку із сезонністю виробництва (та й особливістю технології виробництва) підприємствам харчової промисловості доводиться заготовляти велику

кількість як сировини, так і допоміжних матеріалів, окремі з яких під час зберігання втрачають свої якісні характеристики. І, нарешті, по-п'яте, часто як сировина, так і допоміжні матеріали зберігаються не лише у спеціальних складських приміщеннях, але й на відкритих майданчиках. Остання обставина ускладнює облік і контроль за їх рухом, вимагає специфічних прийомів і методів фіксації їх кількості.

Що стосується особливостей формування інформаційних масивів з руху великої кількості назв використовуваних на більшості підприємств харчової промисловості матеріальних ресурсів, то, у принципі, зазначена обставина не становить проблеми при використанні комп'ютерної техніки. Господарючі суб'єкти надходження матеріалів оформляють документами типової форми – приходними ордерами, накладними, актами тощо. Потім зафіксовані в первинних документах чи безпосередньо в комп'ютерній програмі дані узагальнюються безпосередньо в бухгалтерії підприємства. Відображення в бухгалтерському обліку навіть таких специфічних, наприклад, для кондитерського виробництва матеріальних ресурсів, як цукор, молоко, мука, какао, кава, патока тощо, можливе з використанням типових первинних документів. Іншими словами, мова йде лише про вирішення технічних питань.

Складніше з фіксацією даних і формуванням інформаційних масивів про рух сільськогосподарської сировини, технічні характеристики окремих її видів. Харчова промисловість в основному споживає сировину – продукт сільського господарства, яка поділяється на сировину тваринного (м'ясо, молоко, шерсть і т.п.) і рослинного походження (картопля, цукровий буряк, овочі, фрукти, зерно, хміль та інші). Для відображення їх руху (надходження, зберігання, відпуску у виробництво та використання) необхідна специфічна первинна документація.

Наприклад, цукрова промисловість, яка заготовляє один вид сільськогосподарської сировини – цукровий буряк, має певні складності з її обліком при надходженні на завод, насамперед, у зв'язку з масовістю процесу заготівлі за порівняно короткий період часу та великою кількістю постачальників. Документом для обліку надходження сировини на бурякоприймальні пункти є спеціальна товарно-транспортна накладна на відправлення (приймання) цукрового буряка, яка заповнюється аж в чотирьох примірниках. Перший з них залишається безпосередньо у пункті прийому, другий передають через водія транспортного засобу здавальнику, а третій і четвертий теж залишають

водію для наступних розрахунків як за автотранспортні послуги, так і формування інформації про здану на цукровий завод сировину у розрізі окремих структурних підрозділів бурякосіючих господарств.

Крім того, в процесі приймання цукрового буряка визначають і його якісні характеристики: забрудненість (так зване – «ФЗ») та вміст у ньому цукру (дигестію). Аналізи на забрудненість беруться, як правило, з кожного 10-го транспортного засобу конкретного бурякосіючого господарства. Показник дигестії останніми роками є основним при проведенні розрахунків між заводом і господарствами.

Після завершення кожної виробничої зміни вагар сортує усі наявні в нього товарно-транспортні накладні разом з актами на відбір проби цукрових буряків для визначення забрудненості, складає супроводжувальний реєстр і передає документи в бухгалтерію. Крім того, лаборант бурякоприймального пункту на основі актів на відбір проб робить відповідні записи у спеціальній «Журнал обліку аналізів на фактичну забрудненість цукрових буряків».

При цьому єдиним документом для проведення розрахунків за зданий буряк служить «Прийомна квитанція на закупку цукрового буряка». Окрім зазначених, на цукрових заводах складаються й багато інших документів, у яких зафіксована на рівні первинного обліку інформація проходить фільтрацію, узагальнення за рівнями ієрархії управління.

Примірна схема формування інформації в системі, як правило, технологічного обліку і контролю, яка в подальшому одержує економічне (вартісне) «забарвлення», а також основні напрямки її використання в управлінні, зображено на рис. 2.

Як видно з рис. 2, фіксація інформації про кількісні та якісні параметри заготовлених підприємством цукрових буряків у первинних документах, по-перше, відразу ж передбачає її певну систематизацію, а по-друге, сформовані таким чином інформаційні масиви використовуються при прийнятті оперативних рішень практично на всіх рівнях ієрархії управління.

Разом із тим, для інформаційного забезпечення розробки проектів та прийняття фундаментальних рішень, а також для формування інформаційних потоків у розрізі окремих звітних періодів на цукрових заводах проходить первинне узагальнення даних спочатку, як правило, за виробничу зміну в обов'язковому порядку, тобто формується певний масив технологічної інформації.



Рис. 2. Схема формування інформації про надходження сировини (цукрових буряків) та її використання в управлінні цукровим заводом

Кінцеве формування інформаційних потоків у вигляді, найбільш придатному як для прийняття управлінських рішень, так і для складання фінансової звітності, відбувається вже у бухгалтерії заводу.

В окремих випадках цукрові буряки заготовляють також і підприємства спиртової промисловості. Причому, за підрахунками економістів, використання даного виду сировини для виробництва спирту досить ефективно: якщо його кількість, одержану з 1 га картоплі, взяти за 100%, то з кукурудзи в зерні виходить 91,7%, із жита – 38,8%, з ячменю – 42,9%, з пшениці – 55,7%, з цукрових буряків – 138,2% [3, с. 31]. У більшості випадків для обліку спиртові заводи користуються бланками цукрових заводів. Правда, у зв'язку з низькою якістю спирту основними видами сировини для його виробництва є картопля і зерно.

На кожну партію картоплі, яка надходить на підприємство, постачальник виписує супроводжувальну накладну, у якій зазначаються

наступні дані: назва, сорт, вид, якість тощо. На підставі цього документа на спиртових заводах виписують прийомну квитанцію на закупівлю картоплі, яка й буде первинним документом – носієм інформації про надходження сировини на підприємство. Бухгалтер по сировині щоденно на підставі узагальнення даних прийомних квитанцій складає добуву відомість заготівлі картоплі. У зазначеному документі вже міститься практично вся техніко-економічна інформація, необхідна для управління процесом заготівлі та ефективністю використання сировини в майбутньому: загальна, чиста і залікова маса прийнятої картоплі, основна ціна, надбавка за підвищену чи утримання з ціни за занижену крохмальність тощо.

Крім того, на складі спиртових заводів ведуть спеціальний журнал обліку картоплі, який складається з лівої та правої частин: зліва відображають надходження, а у правій – відпуск у виробництво.

Підприємства спиртової промисловості, окрім картоплі, заготовляють велику кількість зерна, облік надходження якого має невеликі особливості. Як і при постачанні картоплі, постачальник зерна теж оформляє кожну його партію накладною, яку необхідно вважати супроводжуваним документом. Вже на складі спиртового заводу ведуть спеціальний журнал обліку зерна, структура якого подібна до вже згаданого нами журналу обліку картоплі. Він теж складається з лівої та правої частин.

Певні особливості є й при формуванні первинних інформаційних потоків по заготівлі сільськогосподарської сировини тваринного походження. Зазначене, насамперед, стосується підприємств молочної та м'ясної промисловості. Зокрема, при надходженні тварин чи птиці на м'ясокомбінат вони спочатку підлягають ветеринарному огляду, зважуванню та сортуванню за категоріями вгодованості. Результати цього далі фіксують у спеціальному документі – відвісі на приймання тварин (форма № П-2).

При прийманні молока підприємства молочної промисловості зобов'язані фіксувати не лише його кількість, але й якість. Фактичні показники останньої визначаються шляхом проведення спеціальних аналізів у спеціалізованих лабораторіях. На основі сформованої інформації складається накладна на приймання молока і молочних продуктів (галузева форма № 3м-1 мол) від колективних і фермерських господарств чи з приймальних пунктів. Для обліку молока, прийнятого безпосередньо від індивідуальних його здавальників, використовуються прийомно-розрахункові відомості на молоко.

Розглядаючи порядок формування первинної інформації по придбанню сільськогосподарської сировини в основних виробництвах харчової промисловості, неможливо не відзначити, що, незважаючи на наявність певних спільних методичних підходів, при цьому варто максимально враховувати, насамперед, фізіологічні та технічні характеристики матеріальних ресурсів.

Ще однією особливістю харчосмакових виробництв харчової промисловості, але вже техніко-економічного характеру, є те, що окремі з них не лише фіксують дані про кількість та якість отриманої сільськогосподарської сировини, але й окремо формують інформацію про витрати заготівлі як окремого господарського процесу – процесу постачання. Сформовані інформаційні потоки в кінцевому підсумку використовуються на 1, 2 і 3 рівнях управління підприємством (рис. 1) насамперед для визначення рівня ефективності процесу постачання та управління цим процесом у майбутньому.

При цьому, як зазначає З.В. Гуцайлюк, обов'язковою умовою як у цукровій, так і у спиртової промисловості є визначення собівартості заготівлі буряків і картоплі. Звітна калькуляція собівартості цукрових буряків власної заготівлі складається з трьох основних розділів: I. Виконання плану заготівель цукрових буряків (т); II. Заготівельна вартість цукрових буряків (франкозаготівельний пункт); III. Склад витрат з приймання та зберігання буряків і загальнозаготівельних витрат.

Із трьох розділів складається також калькуляція собівартості заготівлі картоплі спиртовою промисловістю. Однак їх зміст дещо відрізняється: в першому розділі відображено кількість заготовленої картоплі за джерелами надходження в натуральному вимірнику (т); у другому – втрати при перевезенні та зберіганні; в третьому – розрахунок витрат у вартісному вимірі на всю кількість і на 1 т заготовленої картоплі [4, с. 29].

Що ж стосується собівартості заготівлі інших видів сільськогосподарської сировини (кукурудзи, ячменю, пшениці, проса, тощо), то її на спиртових заводах не визначають.

Окремий облік витрат, пов'язаних із придбанням сільськогосподарської сировини, ведуть і на більшості підприємств молочної промисловості. Однак собівартості заготівлі молока теж не визначають.

Підсумовуючи наведене вище, можна зробити висновок про те, що на окремих виробництвах харчової промисловості з допомогою бухгалтерського обліку формують інформаційну систему про окремих господарський процес – постачання з фіксацією не лише кількості та якості придбаних предметів праці, але й про всі понесені при цьому витрати із одночасним визначенням собівартості заготівлі сільськогосподарської сировини.

При формуванні на первинному рівні інформації про рух матеріальних ресурсів у харчовій промисловості також необхідно враховувати особливості їх технологічних характеристик і на етапі запуску у виробництво.

У галузі, як і в інших господарюючих суб'єктах матеріального виробництва, на етапі процесу виробництва фіксують не лише витрачання необхідних матеріальних компонентів та затраченої робочої сили, але й техніко-економічні параметри ходу технологічних процесів і всі понесені при цьому витрати. Кінцевим етапом при цьому є формування даних про обсяги понесених витрат, випуск продукції та її собівартість.

Процес фіксації інформації про реалізацію готової продукції і понесених при цьому витрат

на харчових підприємствах практично повністю ідентичний загальноприйнятому у промисловості. Проблема в іншому. Витрати на збут, вважає В.О. Ластовецький, у ринкових умовах більш чітко відокремлені від витрат виробництва, як це мало місце в радянський період, де збут продукції був також плановим, а планували і виготовляли далеко не завжди відповідно до попиту [5, с. 32]. Однак питання, на наш погляд, не в тому, як планували випуск і реалізацію продукції, а як узагальнювали всі понесені при цьому витрати. Раніше всі витрати, пов'язані зі збутом (так звані позавиробничі витрати), по-перше, розподілялись між реалізованою і відвантаженою продукцією і, по-друге, їх віднесення в кінцевому підсумку на собівартість реалізованої продукції дозволяло в остаточному етапі узагальнювати усі витрати, пов'язані з господарською діяльністю підприємства, і визначити її ефективність шляхом порівняння витрат і доходу. Змінений з 2000 р. порядок списання витрат на збут безпосередньо на фінансові результати ускладнив процес формування інформаційної системи, зорієнтованої на потреби прийняття

оперативних управлінських рішень. Тому при її розробці потрібно в обов'язковому порядку передбачити два варіанти узагальнення інформації: для задоволення потреб у веденні обліку згідно з Положенням (стандартом) 16 «Витрати» і для інформаційних потреб управління ефективністю процесів заготівлі, виробництва і збуту, а також усією господарською діяльністю.

Висновки

Проведене дослідження дозволяє констатувати, що інформаційну бухгалтерську систему у виробництвах харчової промисловості доцільно формувати з окремих підсистем: постачання, виробництва і збуту. Причому процес фіксації, опрацювання й узагальнення інформації має відбуватись з максимальним врахуванням технологічних та організаційних особливостей кожного харчового виробництва зокрема. Перспективою подальших досліджень можуть бути конкретні методики побудови алгоритмів збору, опрацювання й використання даних бухгалтерського обліку в інформаційній системі.

1. Пальчук В.П. Учет и калькулирование себестоимости продукции бродильных производств / В.П. Пальчук. – М.: Пищевая промышленность, 1980. – 129 с.
2. Сопко В.В. Издержки производства и себестоимость продукции в пищевой промышленности / В.В. Сопко. – К.: Техніка, 1976. – 186 с.
3. Пыхов В.Г. Экономика, организация и планирование спиртового производства / В.Г. Пыхов. – М.: Пищевая промышленность, 1973. – 260 с.

4. Гуцайлюк З.В. Учет в управлении предприятиями и объединениями пищевой промышленности / З.В. Гуцайлюк. – М.: Агропромиздат, 1988. – 133 с.
5. Ластовецький В. Проблеми галузевого обліку / В. Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №9. – С. 29-32.

Дата подання рукопису: 28.08.2012 року.