УДК 657.1

Сурніна К.С.,
д.е.н., професор, ТНУ імені В.І. Вернадського
Богосян М.В.,
ст. викладач, ТНУ імені В.І. Вернадського

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ НА ПІДПРИЄМСТВАХ МОЛОЧНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

У статті розглянуто питання організації бухгалтерського обліку на підприємствах молочної промисловості. Запропоновано розрахунок інтегрального показника, що характеризує організацію бухгалтерського обліку на досліджуваних підприємствах. Окреслені шляхи поліпшення стану обліку.

Ключові слова: молочна промисловість, організація бухгалтерського обліку, інтегральний показник.

ВСТУП

Бухгалтерський облік є складною системою — сукупністю елементів методу обліку, пов'язаних між собою та об'єднаних в єдине ціле, які надають інформацію про стан і рух активів, капіталу і зобов'язань, про характер і результати господарювання в єдиному грошовому вимірнику. Виступаючи ланкою зв'язку між господарською діяльністю та особами, які приймають рішення, бухгалтерський облік: по-перше, вимірює господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї для подальшого використання; по-друге, виконує обробку даних та інтерпретує їх таким чином, щоб вони набули практичної корисності; по-третє, передає у вигляді звітів інформацію тим, хто використовує її для прийняття управлінських рішень [1, с. 6].

Ефективне функціонування будь-якої системи, в тому числі і системи бухгалтерського обліку, забезпечують наступні складові [2]:

1) кадрова складова;
2) матеріальне забезпечення;
3) інформаційна складова;
4) організаційна складова.

При цьому організація забезпечує найбільш оптимальне поєднання перших трьох складових, що і забезпечує ефективне функціонування системи. Не зменшуючи значення перших трьох складових, слід зазначити, що саме організація забезпечує переважну частку успіху.

У сучасних умовах господарювання одним із способів, спрямованих на вдосконалення управління підприємством є раціональна організація бухгалтерського обліку.

Раціональна організація дозволяє удосконалювати документування господарських операцій і документообіг, обробку інформаційних даних, у бухгалтерському обліку, ефективно використовувати робочий час облікових працівників, здійснювати точний, своєчасний і дієвий облік при найменших витратах сил і коштів на його ведення, забезпечує узгоджену ритмічну працю на всіх етапах облікового процесу.

Продумана система документообігу, швидка обробка і раціональна система збереження документів, забезпечують своєчасне отримання облікової інформації відповідними управлінськими структурами, надійний контроль за господарською діяльністю, гарантують цілісність схоронності документів.

Недоліки в організації бухгалтерського обліку зумовлюють затримку в поданні звітної інформації, помітно знижують її якість. Наявність великих розривів у часі між моментом отримання бухгалтерської інформації і моментом її використання перешкоджає підвищенню ефективності діяльності суб'єктів господарювання. Недоліки в організації бухгалтерського обліку створюють умови для розкрадання майна та інших зловживань, збільшення витрат на утримання облікового персоналу.

Таким чином, раціональна організація бухгалтерського обліку має істотне значення для задоволення потреб управлінського персоналу в інформації, яка є підставою для пошуку шляхів підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання, забезпечує збереження майна власника та точне визначення результатів діяльності, а тому потребує постійної уваги для її подальшого вдосконалення на діючих підприємствах України.

Питання організації бухгалтерського обліку досліджували відомі економісти Р. Антоні, Р.Я. Вейцман, П. Гарньє з позиції застосування наукових організаційних принципів для організації функціонування бухгалтерських апаратів, Ф. Беста, Ж.Б. Дюмарше розглядали системний підхід до бухгалтерського обліку, Д. Сортер — інформаційний підхід до бухгалтерського обліку, І.Ф. Шер приділяв увагу загальним принципам організації обліку. Майже всі наведені автори включають до визначення організації обліку цілі, завдання та функції обліку. На нашу думку, найбільш чітко в цьому плані висловлюються професори В.Ф. Палій та Я.В. Соколов, які організацію обліку визначають як таку його побудову, при якій облік ефективно виконує свої функції. Я. Даниленко, П.А. Костюк включають до поняття організації складання планів роботи бухгалтерії. І це цілком слушно, адже будь-яка діяльність повинна починатись з постановки цілей та шляхів їх досягнення. Ми не згодні з позицією проф. Р.Я. Вейцмана, який організацію обліку визначає через її складові. Вважаємо що, саме застосування системного підходу при дослідженні бухгалтерського обліку дозволяє перейти від вивчення окремих елементів до дослідження цілісних наборів елементів, підсистем та систем в цілому і з'ясувати всі суттєві взаємозв'язки між ними. Також проблемам розвитку та організації обліку на підприємствах молочної промисловості присвячено досить велика кількість наукових праць відомих вітчизняних та зарубіжних вчених: А.Ф. Аксьоненка, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Б.І. Валуєва, А.М. Герасимовича, К. Друрі, В.П. Завгороднього, М.В. Кужельного, Г.В. Митрофанова, Є.В. Мниха, В.О. Озерана, Ю.І. Осадчого, В.Ф. Палія, П.Т. Саблука, В.К. Савчука, В.В.Сопка, В.О.Шевчука, А.Д. Шеремета та ін. Проте, питання організації обліку на підприємствах молокопереробного підкомплексу з метою вдосконалення та підвищення рівня організованості цілісної системи бухгалтерського обліку спрямоване на задоволення інформаційних потреб користувачів облікової інформації потребують подальшого дослідження відповідно до нових соціально-економічних відносин і процесу реформування бухгалтерського обліку за міжнародними і національними стандартами, що відбуваються в Україні. Все це визначає актуальність проведеного дослідження та його загальноекономічне значення.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою даної статті є оцінка організації бухгалтерського обліку на підприємствах молокопереробної промисловості за допомогою інтегрального показника, а також виявлення напрямів їх вдосконалення.

РЕЗУЛЬТАТИ

Організація бухгалтерського обліку — це сукупність дій зі створення цілісної системи бухгалтерського обліку, підтримки та підвищення рівня її організованості, функціонування якої спрямоване на забезпечення інформаційних потреб користувачів облікової інформації, включаючи вибір форм організації та формування матеріального та інформаційного забезпечення облікового процесу. Організацію бухгалтерського обліку можна визначити також як науково обгрунтовану сукупність умов, згідно з якими найбільш економно і раціонально здійснюється збір, обробка та зберігання бухгалтерської інформації, з метою оперативного контролю за ефективним використанням майна підприємства та надання користувачам неупередженої інформації для прийняття управлінських рішень [2].

У відповідності до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.99 р. №996-XIV [3] організація бухгалтерського обліку на підприємстві належить до компетенції його власника або уповноваженого органу (посадової особи). Зокрема, стаття 8 цього Закону визначає, що однією зі складових організації бухгалтерського обліку підприємства є облікова політика, яка являє собою сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Від правильності її розробки на підставі Закону та положень (стандартів) бухгалтерського обліку (надалі П (С) БО), залежить своєчасність, точність, об'єктивність даних обліку та неупередженість звітних даних необхідних внутрішнім і зовнішнім користувачам.

Виступаючи, перш за все в якості методичної бази, організація бухгалтерського обліку забезпечує отримання, відображення і застосування знань про принципи, форми і способи побудови процесу бухгалтерського обліку підприємства, отримання інформації, про його господарську діяльність.

Бухгалтерський облік організується, перш за все, для отримання користувачами в будь-який момент часу інформації необхідної деталізації. Тому організовуючи бухгалтерський облік, необхідно пам'ятати, що він повинен існувати не заради самого себе, а заради задоволення інформаційних потреб користувачів.

Раціональна організація бухгалтерського обліку визначає успішність фінансово-господарської діяльності підприємства, оскільки саме завдяки використанню інформації, яку надає бухгалтерський облік, суб'єкти управління підприємством отримують можливість забезпечити збереження і примноження позитивних результатів діяльності всього колективу підприємства, а його відсутність або серйозні помилки в організації чи веденні призводять до втрати досягнутого успіху.

Ефективність організації бухгалтерського обліку проявляється у своєчасності формування інформації про фінансово-майновий стан суб'єкта господарювання, її достовірності та доступності, для зацікавлених користувачів [1].

Формування системи бухгалтерського обліку та здійснення його процесу в умовах конкретного суб'єкта господарювання забезпечують відповідні складові організації бухгалтерського обліку (табл. 1).

Таблиця 1. Складові організації бухгалтерського обліку *

Складові	Характеристика
Організація праці бухгалтера, його правовий статус	Вибір форми організації бухгалтерського обліку; нормування чисельності облікових працівників; розробка положення про бухгалтерську службу, посадових інструкцій; розподіл обов'язків між обліковими працівниками; організація праці і робочих місць бухгалтерів; порядок прийому-передачі справ при звільненні бухгалтера
Техніка ведення бухгалтерського обліку	Вибір форми ведення бухгалтерського обліку; встановлення або розробка первинних документів, які будуть використовуватися підприємством; розробка форм внутрішньої звітності; визначення порядку захисту облікової інформації; складання графіка документообігу, робочого плану рахунків
Організація внутрішньогосподарського контролю в частині бухгалтерського обліку	Визначення повноважень облікових працівників щодо здійснення бухгалтерського контролю, визначення порядку проведення інвентаризації, ліміту залишку готівки в касі
Методичне забезпечення бухгалтерського обліку	Формування методики ведення бухгалтерського обліку окремих його об'єктів, виходячи з альтернативи, передбаченої чинним законодавством

* [2].

Величезний вплив на організацію бухгалтерського обліку промислових підприємств має нормативне регулювання, яке представлене двома рівнями: зовнішнім і внутрішнім.

Ведення бухгалтерського обліку на підприємствах України регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [3] з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології обробки облікових даних, і базується на основних принципах, передбачених цим законом. Крім того, при веденні обліку бухгалтери спираються на чинні закони України, П(С)БУ, затверджені Міністерством фінансів України, нормативні акти, затверджені міністерствами промисловості і Державною службою статистики України.

Формування ринкової економіки, наявність різних форм власності, розширення міжнародних економічних зв'язків українських підприємців є основою для впровадження в організацію бухгалтерського обліку облікової політики, яку підприємство визначає самостійно.

Облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто це вибір самим підприємством певних і конкретних методик, форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з діючих нормативних актів і особливостей діяльності підприємства.

Але розробка способів і процедур відображення тих чи інших операцій в обліку залежить як від держави, так і господарюючого суб'єкта. Отже, особливості формування облікової політики треба розглядати на двох рівнях: макрорівні, як вплив зовнішнього середовища на функціонування підприємства щодо методології бухгалтерського обліку, та мікрорівні — як бізнес-середовище самого підприємства. Стосовно останнього, слід зазначити, що облікова політика включає обліковий інструментарій, який охоплює всі способи і процедури обліку, завдяки якому можливе поєднання вимог держави і власних потреб підприємства щодо ведення обліку.

Зміст облікової політики на мікрорівні оформлюється системою внутрішніх документів та наказом про облікову політику, за розробку і формування якого несе відповідальність головний бухгал-

тер підприємства. Керівник затверджує наказ про облікову політику і несе відповідальність за його зміст — саме його підпис надає дію наказу про облікову політику.

Наказ про облікову політику є одним з перших документів, які використовуються податковою інспекцією, аудиторськими фірмами та іншими контролюючими службами при перевірці діяльності підприємства.

Розглянемо в табл. 2 більш детально фактори, що визначають вибір облікової політики на прикладі діючих переробних підприємств.

Таблиця 2. Фактори, що визначають вибір облікової політики підприємств молочної промисловості АРК, що досліджуються *

Фактори	ТОВ «Новатор» (ТМ «Молочний доктор» Джанкойський молокозавод)	ПАТ «Криммолоко»	ДК «Мегатрейд-Юг» (Сакський молокозавод)
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю	Публічне акціонерне товариство	Дочірня компанія
Вид діяльності	Виробництво молочної продукції	Виробництво молочної продукції	Виробництво молочної продукції
Система оподаткування	Є платниками податку на прибуток, ПДВ та інших податків		
Ступінь свободи дій в умовах ринку	Мають можливість самостійно приймати рішення з питань ціноутворення, вибору партнерів		
Наявність структурних підрозділів	Цехи, відділи, бригади	Відділи, бригади	Відділи, бригади
Розподіл отриманого прибутку	Розподіл грошових коштів у цільові і позабюджетні фонди, резервний фонд, фонд матеріального заохочення, на модернізацію		
Можливі джерела фінансування	Власні кошти, інвестори		
Наявність матеріальної бази	Забезпечено комп'ютерною технікою та бухгалтерською програмою «1С: Бухгалтерія»		
Система інформаційного забезпечення	Має доступ до нормативно-законодавчих документів, підприємство виписує періодичні бухгалтерські видання, є доступ до мережі Internet		
Чисельність облікового персоналу	3	11	2
Рівень кваліфікації бухгалтерів	високий	високий	середній
Система матеріальної зацікавленості бухгалтерів	середня	середня	низька
Матеріальна відповідальність бухгалтерів	середня	середня	середня

* Складено авторами

Організація бухгалтерського обліку включає елементи, представлені в табл. 3.

На підставі даних табл. 3 можна зробити висновок, що не на усіх аналізованих підприємствах виконані елементи організації бухгалтерського обліку.

Так, на аналізованих підприємствах не розроблено положення про бухгалтерську службу, в ПАТ «Криммолоко», ТОВ «Новатор» (ТМ «Молочний доктор») Джанкойський молокозавод замість нього розроблено Наказ про організацію бухгалтерського обліку, Положення про головного бухгалтера не розроблено ні на одному з досліджуваних підприємств. Наказ про облікову політику, графік документообігу не розроблений і не затверджений на ДК «Мегатрейд-Юг» (Сакський молокозавод). Посадові інструкції бухгалтерів розроблені не всіма аналізованими підприємствами. Аналізовані підприємства не повністю забезпечені типовими бланками первинних документів і регістрів обліку. Для ведення бухгалтерського обліку на підприємствах, що досліджуються, застосовується автоматизована форма ведення бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік на підприємствах молочної промисловості здійснюється бухгалтеріями, які є самостійними структурними підрозділами і очолюються головними бухгалтерами. Головний бухгалтер спільно з керівником підписує грошові документи, договори, вибирає форму ведення бухгалтерського обліку, порядок і схему документообігу, технологію обробки облікової інфор-

Таблиця 3. Виконання елементів організації бухгалтерського обліку в підприємствах молочної промисловості АРК *

Показник	ТОВ «Новатор» (ТМ «Молочний доктор») Джанкойський молокозавод	ПАТ «Криммолоко»	ДК «Мегатрейд-Юг» (Сакський молокозавод)
Положення про бухгалтерську службу	Відсутній, замість нього розроблено Наказ про організацію бухобліку	Відсутній, замість нього розроблено Наказ про організацію бухобліку	Не розроблено
Положення про головного бухгалтера	Не розроблено		
Графік (схема) документообігу	Розроблено та затверджено	Розроблено та затверджено	Не розроблено
Посадові інструкції	Розроблені та затверджені	Розроблені та затверджені	Не розроблено
Наказ про облікову політику	Розроблені та затверджені	Розроблені та затверджені	Не розроблено
Робочий план рахунків	Розроблені та затверджені	Розроблені та затверджені	Не розроблено
Організаційне, правове, методологічне забезпечення бухгалтерської служби	Добре	Добре	Задовільне
Технічне забезпечення обліку	Облік автоматизований		
Наукова організація праці	Планування роботи бухгалтерів не здійснюється		
Проходження курсів підвищення кваліфікації	Проводиться один раз на п’ять років		

* Складено авторами

мації та складання звітності. Бухгалтерский облік господарських операцій і результатів господарської діяльності на підприємствах здійснюється методом подвійного запису господарських операцій відповідно до робочого плану рахунків.

Занесення в регістри аналітичного обліку і оборотну відомість програми «1С: Бухгалтерія 7.7» здійснюють на підставі первинних документів, що фіксують факт здійснення господарських операцій. Відповідальність за своєчасне і якісне складання документів, передачу їх у встановлені строки для занесення в оборотну відомість, за достовірність даних, наведених у регістрах бухгалтерського обліку, несуть керівник та головний бухгалтер підприємства.

Відзначимо, що основними недоліками організації бухгалтерського обліку на підприємствах, що аналізуються є:

1) наказ про облікову політику розроблений, але не відображає деталізації обліку за окремими ділянками роботи;

2) на окремих підприємствах відсутній графік документообігу (ДК «Мегатрейд-Юг» (Сакський молокозавод)), що уповільнює процес передачі документів;

3) посадові інструкції бухгалтерів або відсутні взагалі, або повністю не відображають всіх обов’язків бухгалтерів.

На підставі даних табл. 3 складемо рейтингову оцінку кожного з підприємств, що досліджуються, і порахуємо інтегральний показник, що характеризує рівень організації бухгалтерського обліку даних господарюючих суб’єктів. Введемо наступні оцінки: 0 балів — елемент відсутній взагалі, 0,5 бала — елемент присутній, але має низький рівень; 1 бал — елемент присутній, його якість висока. Інтегральний показник будемо розраховувати як пряму суму кількісних оцінок елементів організації бухгалтерського обліку за формулою:

$$I = \sum e_j, \qquad (1)$$

де e_j — кількісна оцінка елементів організації бухгалтерського обліку.

Таким чином, проведений аналіз показав, що недоліки організації бухгалтерського обліку мають місце на всіх підприємствах. Проте ТОВ «Новатор» (ТМ «Молочний доктор»), Джанкой-

Таблиця 4. Рейтингова оцінка елементів організації бухгалтерського обліку на підприємствах молочної промисловості АРК *

Показник	ТОВ «Новатор» (ТМ «Молочний доктор») Джанкойський молокозавод	ПАТ «Кримм-молоко»	ДК «Мега-трейд-Юг» (Сакський молокозавод)
Положення про бухгалтерську службу	0,5	0,5	0
Положення про головного бухгалтера	0	0	0
Графік (схема) документообігу	1	1	0
Посадові інструкції	1	1	0
Наказ про облікову політику	1	1	0
Робочий план рахунків	1	1	1
Організаційне, правове, методологічне забезпечення бухгалтерської служби	0,5	0,5	0
Технічне забезпечення обліку	1	1	1
Наукова організація праці	0	0	0
Проходження курсів підвищення кваліфікації	1	1	1
Інтегральний показник, І	7	7	3

* Розраховано авторами

ський молокозавод та ПАТ «Криммолоко» отримали 7 баліз з 10 можливих, а ДК «Мегатрейд-Юг» (Сакський молокозавод) має найнизчий рівень інтегрального показника І = 3.

ВИСНОВКИ

З розвитком ринкової економіки формуються внутрішньогосподарські та зовнішні зв'язки підприємства, зростають потоки економічної та іншої інформації, яка має бути ефективно оброблена та перетворена в інформацію, корисну для обгрунтування та ухвалення рішень оперативного, тактичного, стратегічного порядку. Переважну частину інформації, особливо для ухвалення оперативних і тактичних рішень, надає система бухгалтерського обліку. Від того, як організований бухгалтерський облік на підприємстві, як він виконує свої облікові, контрольні та аналітичні функції, в певній мірі залежить рівень ухвалених управлінських рішень.

З метою оцінки організації бухгалтерського обліку на підприємстві пропонуємо використання рейтингової оцінка елементів організації бухгалтерського обліку, що дозволить не лише виявити проблемні моменти, але має спонукати головного бухгалтера їх усунути.

Так, одним з напрямів поліпшення ситуації на досліджуваних підприємствах може бути робота з обліковими кадрами. Основою вдосконалення бухгалтерського обліку є підвищення рівня економічних знань та ділової кваліфікації працівників обліку, оскільки в сучасних умовах правильно і раціонально організувати облікові роботи на підприємстві можуть тільки ті спеціалісти, котрі знають як методологію й техніку обліку, так і економіку виробництва. Вони мають володіти певним рівнем знань у галузі планування, фінансування, кредитування, економічного аналізу, права, ефективно використовувати сучасні засоби обчислювальної техніки для опрацювання обліково-економічної інформації. Збільшення та вдосконалення господарських зв'язків в умовах ринку, а звідси — зростання оперативної інформації, необхідної для управління, потребують подальшого вдосконалення організації бухгалтерського обліку, а також підвищення рівня економічних знань та ділової кваліфікації всіх облікових працівників.

Іншим напрямком, в якому слід продовжувати роботу для поліпшення організації бухгалтерського обліку на даних підприємствах, може бути подальша автоматизація обліку з використанням більш сучасних програмних продуктів

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів./ За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. — 5-те вид., доп. і перепоб. — Житомир: ПП «Рута», 2003. — 726с.

2. Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник / За редакцією В.С. Леня — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 696 с.

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність: Закон України від 16.07.99 р. №996-XIV. — [Електронний ресурс] — Режим доступу: http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi

Стаття надійшла до редакції 18 лютого 2013 року