

УДК 657.22:664.6

Чирва А.А.

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАТРАТ НА ХЛІБОПЕКАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ УКРАЇНИ

Стаття присвячена вирішенню проблеми організації облікового процесу виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах. У статті виокремлені важливі фактори, які впливають на раціональну побудову обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах. Запропоновано схему документообігу з обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах за центрами відповідальності. Обґрунтовано необхідність впровадження вищенаведених пропозицій на хлібопекарних підприємствах різної виробничої потужності як основи їх сталого функціонування.

Ключові слова: *виробничі затрати, організація облікового процесу, хлібопекарні підприємства, виробнича потужність, документообіг.*

Постановка проблеми. Переорієнтування економічної системи України на соціальні потреби диктує жорсткі правила існування виробникам хлібопродуктів. У таких умовах більше шансів на виживання мають ті з них, на яких в будь-який момент можна чітко визначити рівень попиту на той чи інший вид хлібобулочної продукції та в якому обсязі слід здійснювати подальше її виробництво. Ефективне вирішення цих питань неможливе без належної організації бухгалтерського обліку виробничих затрат.

Тому, відповідно до наявних вимог організаційні аспекти бухгалтерського обліку виробничих затрат повинні враховувати реальні оцінки економічного стану, перспективи і можливості розвитку хлібопекарного підприємства. Кожен етап побудови раціональної організаційної структури має сприяти зростанню ефективності виробництва, підвищенню якості продукції та забезпеченню раціонального використання наявних ресурсів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації бухгалтерського обліку присвячена велика кількість наукових праць. Над цією темою працювали такі вчені, як Ф.Ф. Бутинець, В.А. Дерій, В.П. Завгородній, В.С. Лень, Л.Г. Логвінська, М.В. Кужельний М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Т.М. Сторожук та інші. Однак на сьогодні потребує додаткового дослідження вплив галузевих особливостей підприємства на організацію системи бухгалтерського обліку. При цьому важливим є використання правильного термінологічного апарату. Раціональний порядок організації бухгалтерського обліку на основі наукових розробок та узгоджених економічних категорій забезпечить ефективність процесу управління та підвищить оперативність в отриманні інформації про виробничі затрати – центральну ділянку обліку процесу виробництва.

Мета статті полягає у дослідженні теоретичних основ організації обліку виробничих затрат на підприємствах та розробка практичних рекомендацій щодо дієвого впровадження наукових розробок адаптованих до хлібопекарних підприємств з різними особливостями.

Виклад основного матеріалу досліджень. Питання економічно стабільного існування хлібопекарних підприємств України вимагає пошуку нових підходів до підвищення результативності їх діяльності. Організація облікового процесу при цьому займає провідну роль як основа подальшого ефективного функціонування виробничого хлібопекарного підприємства в умовах економічної кризи і державного регулювання ціни на «соціальні» сорти хлібопекарної продукції.

Тому після дослідження сучасного ринку виробників хлібопродуктів, з метою виявлення наявних практичних проблем, пов'язаних із організацією обліку виробничих затрат, нами запропоновано відповідно до організаційно-технологічних особливостей хлібопекарні підприємства розмежувати за критерієм виробничої потужності: на першу групу (малі хлібопекарні підприємства з виробничою потужністю до 3 тонн хлібобулочних виробів на добу) та другу групу (середні хлібопекарні підприємства з виробничою потужністю від 3 до 15 тонн хлібобулочних виробів на добу та великі хлібопекарні підприємства, виробнича потужність яких перевищує 15 тонн хлібобулочних виробів на добу).

Розмежування хлібопекарних підприємств на дві умовні групи дозволяє виділити фактори, які впливають на побудову раціональної системи обліку виробничих затрат, а саме: технологія виготовлення хлібопекарної продукції, організаційна структура, тип виробництва, форма спеціалізації, принципи групування та методи оцінки об'єктів обліку, організація внутрішньогосподарських відносин, методи формування фактичної виробничої собівартості продукції, застосування робочого плану рахунків.

Підкреслюючи те, що найголовнішим об'єктом бухгалтерського обліку є виробнича діяльність підприємства, ми підтримуємо думку проф. В.Г. Швець [1, с.15], що у системі господарського обліку в Україні необхідно виокремлювати важливу ланку — виробничо-господарський облік. Визначене центральне місце цієї ланки обліку підтверджує проф. В.В. Сопко і пояснює важливість у суспільному процесі відтворення. Тому при організації обліку затрат та результатів діяльності на хлібопекарних підприємствах значно впливає характеристика процесу виробничої діяльності.

Використані у процесі виробничої діяльності різні ресурси на виготовлення нового виробу формують поняття «затрати», грошовий вираз суми затрат на виробництво продукту визначає поняття «собівартість». Зміст термінів затрати і собівартість поєднується в понятті затрати виробництва [2, с. 112].

Відповідно організація бухгалтерського обліку процесу виробництва, його деталізація залежить від конкретних умов, властивостей та характеру технології та організації виробництва, і визначається суто індивідуальними особливостями хлібопекарного підприємства. Іноді при виготовленні хлібобулочної продукції різними технологічними прийомами необхідне різне групування статей собівартості. Зокрема, виготовлення хлібопекарної продукції на першій умовній групі хлібопекарних підприємств з напівзаморожених тістових напівфабрикатів

або на другій умовній групі, — опарним способом приготування тіста, у бухгалтерському обліку буде мати різні ознаки групування собівартості.

Тому безперечним фактом є те, що для побудови бухгалтерського обліку процесу виробництва вирішальне значення має правильний вибір методу калькулювання собівартості продукції, який буде відповідати технології виробництва, організації виробничого процесу та масштабам підприємства. Для цього потрібна структурна побудова обліку затрат виробничої діяльності як цілісної системи.

Ефективна організація бухгалтерського обліку в цілому, це на думку М.Ю. Карпушенко [3, с. 7], система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає систему складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві залежить від цілої низки критеріїв, актуальні серед яких для хлібопекарних підприємств: форма власності, організаційно-правова форма, технологія виробництва, чисельність персоналу бухгалтерії, структура управління.

Існування виробничого підприємства в умовах сучасної економіки України і хлібопекарного підприємства зокрема, вимагає впровадження вдосконаленої організації бухгалтерського обліку. На думку проф. М.В. Кужельного, яку ми підтримуємо, при цьому виникає необхідність охопити одразу три напрямки: методичний, технічний і адміністративно-організаційний [4, с.3]. Одночасно критеріями оптимального поєднання зазначених етапів не можуть бути аналогічними для різних підприємств. Так, для визначення аспектів вдосконалення організації бухгалтерського обліку на хлібопекарних підприємствах необхідно, на наше переконання, відповісти на питання щодо форми власності підприємства, потужності виробництва (мале, середнє, велике), характеру технології виробництва та інше. Наявні наукові та методологічні розробки щодо організації бухгалтерського обліку на сьогодні потребують адаптації для практичного впровадження на визначеному підприємстві. Нами запропоновано таблицю щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку виробничих затрат з урахуванням визначених критеріїв на двох умовних групах хлібопекарних підприємств. Враховуючи складність існування на сьогодні хлібопекарного підприємства, розроблена таблиця є відображенням у площині тривимірного впливу виокремлених факторів (таблиця 1).

Методичний етап організації бухгалтерського обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах здійснюється за допомогою вибору конкретного методу бухгалтерського обліку, зокрема проводиться вибір об'єктів первинного документування і складання переліку форм первинних документів, визначаються елементи затрат та спосіб калькулювання собівартості продукції, здійснюється вибір робочого плану рахунків, затверджується перелік форм внутрішньої звітності і порядок її складання.

Таблиця 1

Вибір напрямів удосконалення організації бухгалтерського обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах двох умовних груп

Форма власності		Методичний напрям					Технічний (форми ведення бухгалтерського обліку)				Адміністративно-організаційний (кількість працівників бухгалтерії)		
		Об'єкти первинного документування і складання переліку форм первинних документів	Елементи затрат та способи калькулювання собівартості продукції	Робочий план рахунків	Перелік форм внутрішньої звітності	Порядок складання форм внутрішньої звітності (регулярність подання)	Самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності власником або керівником підприємства	Послуги спеціаліста з бухгалтерського обліку зареєстрованого, як підприємця без створення юридичної особи	Аудиторська фірма	Бухгалтерська служба	Одна особа	До 5 осіб	Більше 5 осіб
Державна	I група	повний перелік форм первинних документів	нормативний метод	простий	регламентований	погоджено з керівництвом	-	-	-	так	-	-	так
	II група	повний перелік форм первинних документів	нормативний метод	розширений	регламентований	погоджено з керівництвом	-	-	-	так	-	-	так
Колективна	I група	повний перелік форм первинних документів	метод повних затрат	простий	частково регламентований (погоджений із акціонерами)	погоджено з акціонерами	-	-	так	так	-	так	так
	II група	повний перелік форм первинних документів	метод повних затрат	розширений	частково регламентований (погоджений із акціонерами)	погоджено з акціонерами	-	-	-	так	-	-	так
Приватна	I група	скорочений перелік форм первинних документів	метод «Витрати+»	простий	частково регламентований (погоджений із власниками)	на вимогу керівника	так	так	так	так	так	-	
	II група	вибірковий перелік форм первинних документів	метод повних затрат	розширений	частково регламентований (погоджений із власниками)	на вимогу керівника	так	так	так	так	так	так	

Джерело: побудовано автором.

Відповідальність головного бухгалтера визначена у забезпеченні дотримання на підприємстві виготовлення з єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку складання та подання у встановлені строки фінансової звітності, організацію контролю за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, взяття участі в оформленні матеріалів, пов'язаних із нестачею та відшкодуванням втрат від псування активів підприємства, забезпечення перевірки стану бухгалтерського обліку в філіях представництвах відділеннях підприємства.

Важливим є те, що згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5] підприємствам надана можливість самостійно обирати одну із чотирьох форм бухгалтерського обліку, вибір яких, на нашу думку, доцільно пов'язувати із розміром виробничого хлібопекарного підприємства і формою власності. Введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером необхідно при роботі потужної другої групи хлібопекарних підприємств (середніх або великих). Користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець без створення юридичної особи, і введення на добровільних засадах бухгалтерського обліку аудиторською фірмою можливе на середньому або малому приватному хлібопекарному підприємстві. Самостійне ведення бухгалтерського обліку та

складання фінансової звітності власником або керівником підприємства, звітність якого не повинна оприлюднюватись, доцільне на малому хлібопекарному підприємстві де власник є фізична особа підприємець.

Технічний етап організації бухгалтерського обліку передбачає вибір форми обліку, який відповідає економіко-організаційній характеристиці підприємства і залежить від вибору підприємством повної або спрощеної системи обліку.

Організаційний етап полягає у налагодженні роботи облікового апарату і передбачає при встановленій системі обліку визначення оптимальної штатної структури облікового апарату.

Крім того, керівники підприємства визначають облікову політику. Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Важливими пунктами у положенні про облікову політику підприємства є відображення вибраних облікових параметрів. Зокрема, доцільним є відображення у положенні про облікову політику переліку елементів затрат, визначення способу калькулювання собівартості продукції, затвердження робочого плану рахунків, перелік форм внутрішньої звітності і порядок, строки її складання. Необхідний також затверджений розподіл обов'язків працівників бухгалтерії, які здійснюють облік виробничих затрат. Тому у положенні про облікову політику для хлібопекарних підприємств двох умовних груп в окремому розділі «Затрати» необхідно викласти основні принципи, методи і процедури, які використовуються хлібопекарними підприємствами для ведення бухгалтерського обліку виробничих затрат. Особлива увага при цьому приділена наявності на хлібопекарних підприємствах виробництва «соціальних» сортів хлібопекарної продукції, відповідно до чого запропоновано вибір методу обліку затрат та інше. Облікова політика повинна враховувати організаційно-правову форму підприємства, галузеві особливості економічної діяльності, обсяги виробництва, що зазначено у проекті наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства» від 07.02.2013р.

Визначені три напрямки вдосконалення організації бухгалтерського обліку затрат: методичний, технічний і адміністративно-організаційний, доцільно впроваджувати разом з упорядкуванням загального облікового процесу виробничої діяльності. Наприклад О.П. Кундря-Висоцька [6, с.36] виділяє важливі об'єкти упорядкування всього облікового процесу: облікові номенклатури, носії облікових номенклатур, технології облікового процесу. За її словами, – «...належне сприйняття та вимірювання в обліку можливе лише тоді, коли об'єкти обліку конкретизовані в облікових номенклатурах». Тобто, в процесі удосконалення облікової системи слід задавати напрям на кожному її етапі. Напрямо доцільно вибирати після проведення низки процедур, а саме: визначення типу облікових номенклатур, носія облікової номенклатури і відповідальної особи.

На основі узагальнення наявних наукових підходів та вивчення практичних розробок нами запропоновано раціональні маршрути

документообігу визначених документів за центрами відповідальності на хлібопекарних підприємствах (переважно другої групи). Запропонована схема розроблена із врахуванням зразків типових форм первинних облікових документів для підприємств галузі хлібопродуктів затверджених Наказом Державної інспекції сільського господарства України [7](рис. 1).

Така схема необхідна на хлібопекарних підприємствах другої умовної групи. Перша група підприємств може застосовувати зазначену схему у спрощеному вигляді, тобто у зв'язку із невеликою кількістю персоналу деякі функції можна поєднати для виконання однією відповідальною особою. Але в цілому виключення з переліку якого-небудь з видів облікових носіїв є недоречним і ускладнить процедуру контролю за використанням сировини і матеріалів.

Представлений схематичний рух документів з обліку виробничих затрат починається із оброблення працівниками планового відділу оперативних даних відділу збуту, на основі яких готують наряд-замовлення на виготовлення хлібопекарної продукції. Враховуючи короткий термін реалізації хлібопекарної продукції, така ділянка роботи не повинна мати прорахунків. Тобто, згідно з умовами угоди продажу хлібопекарної продукції, тільки 5% черствяка від обсягу проданої продукції може бути прийнято назад на переробку. А значить, така ситуація не дозволяє хлібопекарному підприємству працювати «на склад».

Затверджені дані наряду-замовлення на виготовлення хлібопекарної продукції, опрацьовані з показниками технологічної карти, є основою для кількісного виміру необхідного відпуску сировини зі складу у виробничий цех. Виробничий цех хлібопекарного підприємства має графік роботи в дві-три зміни, одночасно працює при цьому декілька виробничих ліній, за роботу яких відповідає окремий бригадир.

Тому на хлібопекарних підприємствах виробничі звіти складаються окремо бригадиром, майстром зміни і начальником цеху. Останній виробничий звіт є узагальненням попередніх виробничих звітів, а деталізація ланок обліку витрачання матеріалів забезпечує повноту контролю за ними.

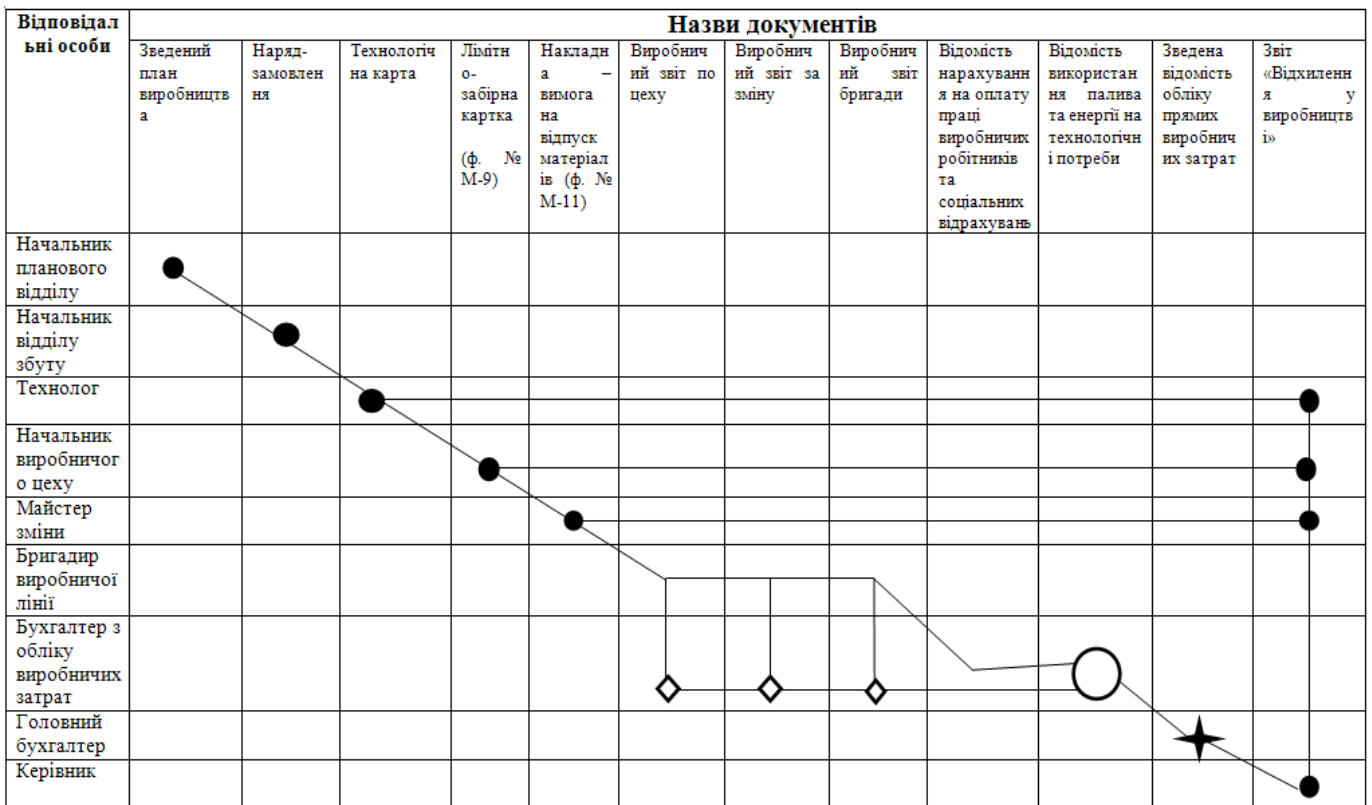


Рис. 1. Схема руху документів з обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах за центрами відповідальності

- формування та передача інформації;
 - ◇ узагальнення та подальше оброблення інформації, здійснення контролю.
- Джерело: розроблено автором.

Завершує схему руху документів з обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах складання звіту «Відхилення у виробництві» та аналіз його складових. Такий звіт має інформацію про нормативні величини затверджені рецептурою для кожного виду виготовленої хлібопекарної продукції, фактичне використання сировини та матеріалів, відхилення факту від норми. Результат по відхиленням унаочнює роботу виробничого підрозділу стосовно використання кожного найменування сировини та матеріалів. При необхідності додаткової перевірки отриманих величин застосовують метод контрольної (пробної) випічки, і отримані результати обліковують у журналі «Пробна випічка» типової форми №70. Отримані результати або підтверджують показники звіту про відхилення, або спростовують їх.

Опрацьовані дані виробничих звітів у поєднанні з показниками відомості нарахування на оплату праці виробничих робітників та соціальних відрахувань та відомості використання палива та енергії на технологічні потреби відображаються у зведеній відомості обліку прямих виробничих затрат. Отримана зведена відомість – основа подальшого алгоритму облікової роботи з калькулювання собівартості хлібопекарної продукції. Зокрема, для врахування та розподілу таких статей, як затрати на утримання й експлуатацію машин і обладнання та загальновиробничі затрати.

Зокрема, запропонована схема є основою для автоматизованої системи обліку виробничих затрат із застосуванням матричного моделювання, яка забезпечує оперативність оброблення даних та унеможливорює перекладання обов'язків робітників, задіяних у процесі. Одночасно впровадження автоматизованого робочого місця бухгалтера з обліку виробничих затрат дає можливість здійснювати повні облікові функції, підвищує ефективність контрольних заходів і збезпечує детальний аналіз визначення параметрів виробничого процесу.

Висновки. Раціональна організація облікового процесу на хлібопекарних підприємствах двох умовних груп – необхідна основа для їх функціонування. Застосування наукових підходів, у яких розглядається бухгалтерський облік як цілісна система, є базою для багатоаспектної організації бухгалтерського обліку. При чому важливим аспектом виступає виокремлений облік виробничих затрат.

Авторській підхід щодо розмежування хлібопекарних підприємств на дві умовні групи дозволяє враховувати індивідуальні особливості сучасних хлібопекарних підприємств. Такий деталізований підхід визначає шляхи удосконалення на всіх трьох етапах організації бухгалтерського обліку: методичному, технічному та адміністративно-організаційному. Практичне впровадження розробленої схеми руху документів з обліку виробничих затрат на хлібопекарних підприємствах підвищить оперативність облікових операцій за центрами відповідальності.

Список використаних джерел:

1. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. – 3-тє видання перероб. і доп. [текст] / В.Г. Швець – К. : Знання, 2008. – 535 с.
2. Сопко В.В., Бойко О.В. Бухгалтерський облік в організаціях та підприємствах ДАК «Хліб України» [текст] / За ред. проф., д.е.н. Сопка В.В., Бойка О.В. ; авт. колектив: В.В. Сопко, О.В. Бойко, І.М. Рішняк, В.Т. Александров, В.П. Іващенко, О.К. Медведєв– К. : Фенікс , 1998. – 400с.
3. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посіб. (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит») / М. Ю. Карпушенко ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241с.
4. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку підручник / М.В. Кужельний, С.О. Левицька– К.: Центр учбової літератури, 2010.- 532 с.
5. Закон України № 16 липня 1999 року N996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» в редакції від 22.03.2012 [Електронний ресурс]. – режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
6. Наказ Держсільгосінспекції України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування і заповнення уніфікованих форм первинного обліку зерна і хлібопродуктів» : № 95 від 20.09.2011. – [електронний ресурс]. – Режим доступу : legalaid.ua/oblik-zerna-budut-vesty-zhidno-z-nakazom-chasiv-srsr.
7. Кундря-Висоцька О.П. Організація обліку : навч. посіб. [текст] /

О.П. Кундря-Висоцька – К.: Алерта, 2007. – 223 с.

Подано до редакції 02 липня 2013 року

Чирва А.А.

Организационные аспекты учета производственных затрат на хлебопекарных предприятиях Украины

Статья посвящена решению проблемы организации учета производственных затрат на хлебопекарных предприятиях. В статье выделены важные факторы, которые влияют на рациональное построение учета производственных затрат на хлебопекарных предприятиях. Предложена схема документооборота по учету производственных затрат на хлебопекарных предприятиях по центрам ответственности. Обоснована необходимость внедрения вышеприведенных предложений на хлебопекарных предприятиях как основы их стабильного функционирования.

Ключевые слова: *производственные затраты, организация учетного процесса, хлебопекарные предприятия, производственная мощность, документооборот.*

Chyrva A.A.

Organization aspects of keeping production costs at the bakery enterprises Ukraine

The article is devoted to solving the problem of organizing production cost accounting of bakery enterprises. The aim of the article is to study the theoretical foundations of business cost accounting and adapting scientific research to the realities of Ukraine's bakery enterprises with different production capacity and ownership. The article singled out important factors that influence the rational organization of production cost accounting for bakeries. The scheme of document circulation is offered to record production costs for bakery enterprises according to the responsibility centers. The article is justified the necessity of implementing the above clauses in the bakeries, as the basis of their stable functioning.

Keywords: *production costs, organization of accounting process, bakeries, production capacity, document circulation.*

Чирва Антоніна Аркадіївна – старший викладач кафедри бухгалтерського обліку Національного університету державної податкової служби України.