

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

Саченко Світлана Іванівна

УДК 657. 4

ОБЛІК І ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ
ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ НА ХЛІБОПЕКАРНИХ
ПІДПРИЄМСТВАХ

08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник
д.е.н., професор
Рудницький Василь Степанович

Тернопіль - 2007

З М І С Т

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИТРАТ ХЛІБОПЕКАРНОГО ВИРОБНИЦТВА ТА СТАН ЇХ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ	
1.1. Економічний зміст витрат на виробництво та їх класифікація.....	10
1.2. Характеристика діяльності підприємств хлібопекарної промисловості та вплив на структуру, облік та контроль витрат	38
1.3. Стан обліку та внутрішньогосподарського контролю витрат на підприємствах хлібопечення.....	55
Висновки до розділу 1.....	72
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ ХЛІБОПЕКАРНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ТА ШЛЯХИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ	
2.1. Вітчизняний і зарубіжний досвід обліку прямих витрат на виробництво.....	74
2.2. Облік непрямих витрат і методика їх розподілу.....	118
2.3. Організація і методика автоматизованого обліку витрат на виробництво	132
Висновки до розділу 2.....	145
РОЗДІЛ 3. ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ХЛІБОПЕКАРНОГО ВИРОБНИЦТВА	
3.1. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління виробничими витратами.....	148
3.2. Організація і методика внутрішньогосподарського контролю витрат.....	156
Висновки до розділу 3.....	179
ВИСНОВКИ	181
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	184
ДОДАТКИ	202

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасні економічні перетворення, що відбуваються в хлібопекарній галузі, вимагають розв'язання багатьох технічних, виробничих та організаційних проблем. Побудова громадянського суспільства націлює економіку на переорієнтацію цілей з проміжних на кінцеві соціально значущі результати, органічне поєднання інтересів колективу і кожного працівника, всебічний розвиток людини й упровадження науково-технічного прогресу, забезпечення збалансованості матеріальних ресурсів і матеріальних благ, надання споживачеві пріоритету у господарських відносинах, створення противитратного механізму функціонування національної економіки. В умовах ринкової економіки кожне хлібопекарне підприємство в кінцевому підсумку стикається з питанням реалізації, а інтенсивність цього процесу залежить від якості та ціни хлібопродукції.

Витрати, які мають вагоме місце в процесі формування виробничої собівартості продукції та встановленні ціни, відіграють центральне місце у дослідженнях напрямів підвищення прибутковості та рентабельності виробництва. Відсутність єдиного підходу до вибору методу обліку витрат в сучасних умовах вимагає якнайшвидшого розв'язання даної проблеми. В Україні теоретичні засади організації обліку витрат визначені національними стандартами, в яких, однак, не взято до уваги галузеві особливості, а це призводить до появи різних поглядів і підходів щодо обліку. Не дивно, що за таких умов є потреба у розробленні нових підходів щодо організації та методики обліку і контролю витрат виробництва хлібопекарної продукції, визначення фінансового результату підприємства, обліку позавиробничих витрат, їх розподілу при визначенні повної собівартості продукції.

У практичній діяльності хлібопекарних підприємств внутрішньогосподарський контроль, як правило, здійснюється працівниками бухгалтерії; в меншій мірі ці функції покладаються на керівників структурних підрозділів і матеріально-відповідальних осіб. Саме тому послаблення або й відсутність проведення контролю зі сторони керівників структурних підрозділів і функціональних відділів значно обмежує його можливості. У зв'язку з цим,

удосконалення організації та методики внутрішньогосподарського контролю набуває особливої актуальності.

Значний внесок у розвиток системи бухгалтерського обліку і контролю витрат з метою їх удосконалення зробили вітчизняні вчені Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Валусь Б.І., Верига Ю.А, Голов С.Ф., Гуцайлюк З.В., Давидов Г.М., Добровський В.М, Завгородній В.П., Задорожний З.В., Калюга Є.В., Кужельний М.В., Кузьмінський А.М., Крупка Я.Д., Ластовецький В.О., Мних Є.В., Нападовська Л.В., Петрик О.А., Пушкар М.С., Рудницький В.С., Сопко В.В., Усач Б.Ф., Фаріон І.Д., Цал-Цалко Ю.С., Чубар О.Г., Шевчук В.О., Шкарабан С.І. та інші. Проблематичні дослідження в галузі обліку й контролю також здійснювалися зарубіжними дослідниками, такими як Барнгольц С.Б., Баканов М.І., Безруких П.С., Гаврилова В.А., Зуділін О.П., Єфімова О.В., Ковальов В.В., Палий В.Ф., Стуков С.О., Суйц В.П., Терехов А.А., Шеремет А.Д. та ін. Однак, на галузевому рівні питання розглянуто не достатньо.

Проте, незважаючи на значний науковий доробок вітчизняних вчених і практиків з даної теми, ряд проблемних питань організації та методики обліку й контролю витрат хлібопекарних підприємств вимагають подальших досліджень, глибшого вивчення і формування нових підходів та напрямів їх удосконалення. Усі вищезазначені причини підкреслюють актуальність теми дисертаційного дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Тернопільського державного економічного університету та належить до кафедральної науково-дослідної роботи “Проблеми обліку і контролю в сучасних умовах господарювання” (Державний реєстраційний №0102U002564). Особисто автором розроблені пропозиції з удосконалення: складу статей витрат; методики розподілу загальновиробничих витрат у хлібопекарній галузі; методики обліку витрат в комп'ютерному середовищі, які є частинами названої теми.

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційного дослідження полягає у виробленні науково обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення методики й

організації обліку та внутрішньогосподарського контролю витрат хлібопекарних підприємств.

Відповідно до мети дослідження були поставлені такі завдання науково-методичного та прикладного характеру:

- узагальнити теоретичні положення й уточнити економічну сутність поняття „витрати” як основного показника фінансово-господарської діяльності підприємства для прийняття управлінських рішень;
- обґрунтувати необхідність удосконалення існуючої системи обліку матеріальних та інших витрат на виробництво та внести пропозиції щодо їх практичної реалізації на основі вітчизняного і зарубіжного досвіду;
- дослідити шляхи покращення обліку непрямих витрат і розробити рекомендації щодо можливого удосконалення їх розподілу;
- розробити модель обліку витрат на виробництво в умовах використання ПЕОМ для забезпечення можливості здійснення цього облікового процесу автоматизованим способом;
- уточнити економічний зміст і сутність внутрішньогосподарського контролю витрат у хлібопекарській промисловості ;
- обґрунтувати і вдосконалити методику внутрішньогосподарського контролю витрат на хлібопекарних підприємствах.

Об’єктом дослідження є виробничі витрати хлібопекарних підприємств .

Предметом дисертаційного дослідження є методика та організація обліку та внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва на підприємствах хлібопекарської промисловості в умовах ринкової економіки.

Методи дослідження. В процесі здійснення дослідження було використано такі наукові методи: діалектичний і системний методи, методи індукції, дедукції, синтезу, аналізу, узагальнення, порівняння, наукової абстракції, формалізації та інше. Зокрема, при визначенні тенденцій розвитку і технологічних особливостей хлібопекарної галузі та їх впливу на бухгалтерський облік і внутрішньогосподарський контроль витрат виробництва використано діалектичний і системний методи, а також метод узагальнення. Методи індукції, дедукції,

абстракції та формальної логіки застосовано для визначення сутності й змісту категорійних визначень, а метод порівняння – для виявлення можливостей використання зарубіжного досвіду обліку витрат та при обчисленні обсягів виробництва за умови використання борошна різної вологості. Метод узагальнення використано для визначення раціонального варіанту розподілу непрямих витрат і розроблення класифікації витрат. Методи аналізу і синтезу використано при розробленні алгоритму автоматизованого вирішення обліково-розрахункових задач.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти, праці вітчизняних і зарубіжних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, статистичні довідники, періодичні видання з теорії і практики обліку і контролю витрат на хлібопекарних підприємствах.

Наукова новизна одержаних результатів. Наукова новизна роботи полягає у розробці удосконаленої методики обліку й внутрішньогосподарського контролю витрат хлібопекарних виробництв, зокрема:

вперше :

- розроблено алгоритм автоматизованого рішення задачі з розрахунку та обліку необхідних обсягів сировини і матеріалів для виконання виробничого завдання з урахуванням фактичної вологості і нормативів витрат, а також запропоновано організацію поетапного внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва на підприємствах хлібопекарної галузі, що сприятиме підвищенню ефективності управління виробничими витратами та зниженню витрат робочого часу працівників бухгалтерської служби на виконання обліково-розрахункових процедур;

набули подальшого розвитку:

- категорійні визначення (витрати виробництва, умовно–постійні та умовно–змінні витрати та внутрішньогосподарський контроль витрат виробництва) й дефініції, пов'язані з обліком і внутрішньогосподарським контролем витрат виробництва, та їх сутність в умовах ринкового господарювання;
- обґрунтування методів обліку витрат (попередільний, позамовний, комбінований, система затрати–випуск) з врахуванням специфіки

хлібопекарної галузі, що забезпечить більш точне визначення собівартості продукції, яка служить підставою для визначення ціни на готові вироби;

- методика внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва, узгоджена з процедурами технологічного контролю, що створює можливість отримання оперативної інформації про витрати на виробництво та своєчасного реагування на відхилення від норм;

удосконалено:

- класифікацію виробничих запасів та витрат за статтями калькуляції відповідно до специфіки хлібопекарної галузі і запропоновано деталізацію зведеної відомості обліку витрат з метою поглиблення аналітичності економічних показників для прийняття адекватних управлінських рішень при виникненні відхилень та непродуктивних витрат;
- форму книги партійного обліку борошна шляхом оптимізації розташування інформації, а також доповнення додатковими графами для отримання оперативних даних про ціну та вартість об'єктів обліку, що забезпечить більшу інформативність вказаного регістру;
- методику та розроблено блок-схему алгоритму автоматизованого розподілу загальновиробничих витрат з допомогою розрахункових коефіцієнтів, що дозволяє здійснити розподіл непрямих витрат відповідно до їх економічного змісту;

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що впровадження розроблених пропозицій щодо обліку і контролю у практику хлібопекарних підприємств дозволить скоротити обсяги розрахунків, забезпечить належний та дієвий вплив управлінців на величину витрат виробництва, сприятиме забезпеченню режиму економії.

Теоретичні й практичні розробки, запропоновані в дисертації, можуть бути використані в практичній діяльності хлібопекарних підприємств, на курсах підготовки та перепідготовки облікових працівників, а також в навчальному процесі при підготовці фахівців за спеціальністю «Облік і аудит».

Результати дисертації мають практичну цінність, про що свідчать довідки про їх впровадження у ТзОВ «Надзбруччя хліб»(довідка № 1276 від 04.09.05р.), ПП «Білобожниця хліб»(довідка № 183 від 07.08.2006 р.), Ковельський хлібокомбінат(довідка № 216 від 04.09.2006р.), ТзОВ «Третій Легіон»(довідка № 99 від 12.05.06р.).

Ряд положень дисертаційного дослідження використовуються в навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету при викладанні таких дисциплін, як «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Організація і методика аудиту», «Ревізійна справа», «Внутрішній аудит»(довідка № 892 від 08.04.2006р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є одноосібно виконаною науковою працею, в якій запропоновано вирішення важливої наукової задачі удосконалення обліку та внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва на підприємствах хлібопекарної галузі. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в роботі використані лише ті ідеї та положення, які є результатом особистої роботи здобувача.

Апробація результатів дисертації. Окремі пропозиції, розроблені дисертантом, були оприлюднені й одержали позитивну оцінку на міжвузівській науковій конференції «Проблеми розвитку фінансової системи та обліку». – Львів, 14-15 березня 2000р., міжнародній науковій конференції «Інтелектуальний збір даних і сучасні обчислювальні системи: техніка і застосування». – Форос, 1-4 липня 2001р., міжнародній науковій конференції «Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі». – Львів, 27-28 травня 2004р., міжнародній науково-практичній конференції «Економіка і ринок: облік, аналіз і контроль». – Тернопіль, 15-16 грудня 2005р.

Публікації. За результатами наукового дослідження опубліковано 15 наукових праць, загальним обсягом 5.47 друк. арк., з яких 11 робіт – у фахових виданнях, обсягом 4.31 друк. арк.

Структура й обсяг дисертації. Дисертаційне дослідження складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків.

Основний зміст роботи складає 183 сторінки машинописного тексту, в якому 15 таблиць, які розміщені на 10 сторінках, 14 рисунків(на 9 сторінках); список літературних джерел, що охоплює 219 найменувань, і займає 18 сторінок, 19 додатків, які розміщені на 31 сторінці.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИТРАТ ХЛІБОПЕКАРНОГО ВИРОБНИЦТВА ТА СТАН ЇХ ОБЛІКУ І ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

1.1. Економічний зміст витрат на виробництво та їх класифікація

Ефективність функціонування виробничих структур в сучасних умовах значною мірою залежить від вміння застосовувати економічні важелі, які в сукупності сприяють отриманню прибутків, забезпечують виробництво високоякісної та конкурентноспроможної продукції. В умовах ринку цього можна досягти шляхом пошуку та впровадження нових технологій, покращення форм організації виробництва та управління, удосконалення внутрішньої системи обліку та контролю.

На наш погляд, велику роль у забезпеченні прибутковості виробництва має саме організація обліково-аналітичної роботи, адже завдяки їй можна досягти зниження собівартості продукції, що виробляється. Дослідження діючої облікової практики хлібопекарних підприємств і теоретичних джерел (публікацій) з проблем реформування системи вітчизняного бухгалтерського обліку свідчить про те, що недостатньо уваги, на превеликий жаль, поки що приділяється саме перегляду методології планування в цілому, а також однієї з найважливіших економічних категорій, яка виступає відправною точкою формування ціни товарів – собівартості продукції (робіт, послуг) зокрема.

Незважаючи на те, що останнє твердження в умовах ринку є достатньо дискусійним, адже згідно теоретичних висновків і законів ринку ціна формується під впливом попиту й пропозиції, однак для потреб внутрішнього управління, особливо для встановлення ціни на вироблену хлібопекарну продукцію, як засвідчує вітчизняна практика, продовжує використовуватися така категорія як собівартість. Практики в цьому випадку відмічають певні проблеми, пов'язані з неможливістю оперативного її визначення в сучасних умовах, оскільки порядок ведення обліку

витрат відповідно до П(С)БО не дозволяє отримувати таку інформацію, завдяки специфіці віднесення непрямих витрат безпосередньо на фінансовий результат.

Саме через наявність цих та ряду інших проблем, впорядкування теоретичних підходів до організації обліку витрат і, в першу чергу, його основи – економічної класифікації витрат, в сучасних умовах є особливо актуальним. Однак, серед вчених і практиків немає єдиної думки з цього приводу. Це пояснюється, в першу чергу тим, що думки вчених не співпадають навіть у виборі напряму класифікації. Розглядаючи можливості поділу витрат на групи, дослідники спочатку розділяють два основні аспекти, зокрема поділ обліку на управлінський і фінансовий. Виходячи з цього, розглядаються різні класифікаційні ознаки.

Окрім того, ми повністю підтримуємо думку Ю. Іванова та Є.Котлярова [77, с.46] про те, що проблема впливу реформи на планування діяльності підприємства і, зокрема, на планування та калькулювання собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг), практично залишається поза полем зору аналітиків, економістів, бухгалтерів, хоча б у суто теоретичному плані (адже, як зазначалося вище, на практиці продовжують застосовувати певні специфічні неофіційні методи розрахунку собівартості, що є необхідним для економічних служб і для прийняття управлінських рішень, з метою сприяння оптимізації виробництва).

Цілком обґрунтованим і виваженим є також твердження вищевказаних авторів про те, що планування та облік повинні базуватися на загальних принципах і підходах, тобто на загальній методології, а отже, одночасно з перебудовою системи обліку має здійснюватися й перегляд методологічних засад планування та обліку собівартості.

Слід також відмітити, що специфіка діяльності підприємств різних галузей економіки вимагає внесення рекомендаційних уточнень щодо застосування П(С)БО в кожній конкретній галузі діяльності, адже універсального варіанту, здатного забезпечити всі необхідні вимоги досягти неможливо. Виходячи з цього, актуальною проблемою в сучасних умовах виступає уточнення класифікації витрат і калькулювання собівартості хлібопекарної продукції в контексті Національної реформи бухгалтерського обліку, що особливо підкреслюється важливістю даної

галузі економіки з точки зору задоволення першочергової потреби людини – потреби в їжі.

Вирішення даної проблеми, на наш погляд, повинно розпочинатися з конкретизації таких понять, як прямі та непрямі витрати. На жаль, у жодному з нині діючих П(С)БО, включаючи ПБО-16, немає чіткого визначення категорії прямих витрат. Знаходимо їх офіційне визначення лише в Методичних рекомендаціях № 47 п. 11, який вказує, що це “витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до певного об’єкта витрат економічно можливим шляхом”. Назвати таке визначення вичерпним і зрозумілим не можна щонайменше з двох основних причин. По-перше, вживання у ньому слова “безпосередньо” вже нашоує на думку про те, що ніяких проміжних розрахунків і етапів при віднесенні даного роду витрат на об’єкт витрат не має бути. По-друге, буквальний зміст поняття “економічно можливим шляхом”, на наш погляд, включає і їх віднесення шляхом розподілу пропорційно до певної бази. Отже, в самому визначенні знаходимо суперечності.

Це стосується і визначення поняття “непрямих витрат”, яке знаходимо в П(С)БО-16 п.4: “Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом”. Зважаючи на те, що вибір шляху віднесення непрямих витрат, на нашу думку, передбачає, в першу чергу, обґрунтування саме доцільності (даного) обраного способу їх віднесення до конкретного об’єкта, вживання вислову “економічно доцільним шляхом” є некоректним. Отже, з вищесказаного випливає, що можна виділити наступні найлаконічніші визначення: “Прямі витрати – це витрати, які можна безпосередньо (прямо) віднести на об’єкт витрат, а непрямі – це витрати, які відносяться на об’єкт опосередковано (з використанням певної бази розподілу)”.

В даному нами визначенні використовується поняття “об’єкт витрат”. Пункт 4 ПБ(С)О-16 вказує, що “об’єкт витрат – продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов’язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат”.

Практика діяльності хлібопекарних підприємств в ряді областей Західного регіону України дозволяє стверджувати, що, як правило, об’єктом витрат на них

виступає продукція (причому продукція різноманітна за видами й асортиментом: хліб, макаронні вироби, кондитерські вироби тощо). На думку практиків, яку ми підтримуємо, це необхідно, в першу чергу, для оперативного керівництва та прийняття управлінських рішень, щодо вибору асортименту хлібобулочних і інших виробів найбільш прибуткових для даного підприємства.

Тобто, в даному випадку, незважаючи на те, що П(С)БО містять рекомендаційні характеристики для ведення обліку витрат за видами діяльності, реалізація права вибору ступеню деталізації об'єктів витрат залежить від самого підприємства, рішення його керівництва й колективу.

Традиційні підходи до організації обліку витрат, що були сформовані до затвердження П(С)БО передбачали різні методи виробничого обліку, однак найдоцільнішим (і таким, що не суперечить сучасним Положенням) для застосування у хлібопекарній галузі є попередільний (попроцесний) метод обліку витрат на виробництво, суть якого широко висвітлена в економічній літературі. Справедливість такого твердження підкреслюється тим, що на підприємствах хлібопекарної галузі в основному сировина (борошно) завантажується у спеціальне обладнання, завдяки якому відбувається фізична, термічна обробка, а також хімічні процеси, що призводить до кінцевого виробництва продукції (у цьому випадку з'являється можливість більшу частку витрат віднести на об'єкт витрат прямо).

Так, наприклад, на сучасних хлібозаводах Західного регіону виділяють три основні ділянки виробництва:

- борошняний склад і відділення для зберігання й приготування додаткової сировини;
- ділянка основного виробництва;
- ділянка хлібної експедиції.

При цьому існують два основних способи транспортування борошна на хлібозавод – в автоборошновозах або автомобілями у розфасованому в мішки вигляді. Слід зауважити, що при цьому існують суттєві розбіжності щодо умов зберігання й транспортування борошна у виробничі цехи, а отже і різниця в організації обліку витрат на зберігання.

При застосуванні першого способу транспортування борошно з автоборошновоза по трубопроводу подається у силоси для зберігання. Для очищення транспортуючого повітря від борошняного порошу використовуються спеціальні фільтри. Потім роторними живниками із силосів борошно подається в проміжну місткість перед просіювачем, а після цього шнековим живником спрямовується в наступну проміжну ємність. Подальший шлях борошна пролягає через автовагу з бункером у виробничі силоси. Вода підготовляється у водомірних бачках, а додаткова сировина у вигляді розчинів – у збірниках. У тістомісильну машину бункерного приготувального агрегату борошно й розчини додаткової сировини зі спеціальних бачків постійного рівня подаються через авто дозатори, а вироджене тісто живником спрямовується у тісто роздільник, звідки у вигляді окремих шматків визначеної маси транспортерами подається у заокруглювач, а після цього у закатну машину. Вкладальником маніпулятором тістові заготовки перекладаються на коліски шафи для відстоювання тістових заготовок. Вистояні тістові заготовки авто транспортером подаються на під тунельної печі. Випечений хліб далі транспортером спрямовується на розподільний транспортер або вагонку.

Однією з найвагоміших переваг даної технологічної лінії є відсутність можливостей зловживань щодо сировини і матеріалів. Адже процес майже повністю автоматизований, а наявність запрограмованих дозаторів забезпечує дотримання рецептурних рекомендацій. В цьому випадку облік витрат виробництва може передбачати їх розподіл за статтями: борошно; додаткова сировина (цукор і мед, жири, яєчні продукти, молоко та молочні продукти, крохмаль, патока, солод, пшеничні та житні висівки, зародки пшеничні харчові тощо); інші складники (дріжджі, вода, кухонна сіль).

Даний висновок зроблений нами на основі врахування рекомендацій [88, с.32-45], згідно яких до додаткової сировини в хлібопекарній промисловості слід відносити: цукор і мед, жири, яєчні продукти, молоко та молочні продукти, крохмаль, патоку, солод, пшеничні та житні висівки, зародки пшеничні харчові, повидло, пюре плодове та ягідне стерилізоване, яблучні та овочеві порошки, виноград сушений, соки плодови та ягідні концентровані.

Наші рекомендації, особливо в частині ведення такої статті витрат як інші складники відрізняються від позиції таких авторів як Сопко В.В., Ткаченко Н.М. та Ільєнко П.А. [180], котрі пропонують розрізняти економічну і технічну класифікацію. Ці вчені наводять опис побудови технічної класифікації і згідно цього опису дріжджі, вода та сіль відносяться до основної сировини. Тобто згідно позиції вищезазначених авторів першою статтею витрат слід вважати основну сировину, до якої необхідно відносити борошно, дріжджі, воду та сіль. Проте на нашу думку ні вартість, ні дійсна роль трьох останніх не є настільки суттєвою, щоб вважати їх основною сировиною, тому ми рекомендуємо відображати їх як “інші складники”.

Щодо завезення борошна у розфасованому у мішки вигляді (другого способу транспортування, про який ішлося вище), то технологічна лінія вже відрізняється від вищеписаної хоча б тим, що у такому вигляді борошно, наприклад на Тернопільському хлібозаводі № 2 підлягає зберіганню спочатку на складі. При цьому одним із найсуттєвіших моментів є забезпечення відповідних показників хлібопекарних властивостей борошна. Основні властивості, наприклад пшеничного борошна наведені нами в таблиці 1.1 [88, с.27].

Слід зауважити, що хлібопекарні властивості борошна значною мірою визначаються тривалістю його витримки після помолу. А тому рекомендуються наступні оптимальні терміни: пшеничне сортове – не менше ніж 5 діб, житнє сортове – не менше ніж три доби після помолу.

Забезпечення дотримання зазначених хлібопекарських властивостей збереження борошна у мішках вимагає понесення відповідних витрат на опалення, вентиляцію, виготовлення дерев'яних піддонів (з метою провітрювання та дотримання необхідного рівня вологості тощо) та інші умови на складах. В цьому випадку такі витрати можна розглядати як прямі, якщо на складі зберігається лише борошно. Однак їх доцільно обліковувати у складі статті “Інші витрати”.

Таким чином, при організації обліку виробничих витрат важливе значення має їх класифікація та правильність вибору методу їх обліку.

В сучасній економічній літературі існують різноманітні підходи до вирішення проблеми вибору оптимального методу обліку витрат [5, 10,13, 17, 26, 38, 47, 51, 56,

57, 73, 74, 77, 92, 97, 106 та ін.], однак і вчені і практики єдині у визначенні завдань, виконання яких повинен забезпечити облік. Основні з них полягають в оперативному виявленні й мобілізації резервів зниження витрат у процесі постачання, виробництва та збуту, а також у своєчасному забезпеченні управлінського персоналу інформацією про стан і витрати ресурсів.

Таблиця 1.1

Показники хлібопекарських властивостей пшеничного борошна

Показник	Норми для сорту борошна			
	ви щого	пе ршого	др угого	Обо йного
Водопоглинальна здатність, %	50		52	56
	60			
Газо утворююча здатність, см. куб. CO ₂ / 100 г борошна: низька, менше		1300		-
	-			
Нормальна		1300 – 1600		-
	-			
висока, понад		1600		-
	-			
Цукроутворююча здатність, мг мальтози / 10 г борошна: Нормальна		275 – 300		-
	-			
Знижена, менше			180	– 200
	-			
Сила борошна за розпливанням кульки тіста після 3-х год. вилежування, мм: сильне, не більше			83	
Середнє			83 – 97	
слабке, понад			97	
Автолітична активність на СР, % не більше: При нормальному вмісті клейковини хорошої або задовільної якості		29	30	30
	30			
при зниженому вмісті та задовільній якості клейковини		20	20	25
	25			
Колір борошна і здатність темніти за 6 год. Вилежування, % до початкової білизни, не більше		10	20	30
	30			
Якість хліба за результатами пробної випічки (ДСТ 27669-88). Об'ємний вихід хліба з 100 г борошна, см. куб.:				
I клас, не менше		400		350
II клас, менше		400		350

Формостійкість (співвідношення висоти до діаметра подового хліба):		
I групи, не менше	0.40	0.35
II групи, менше	0.40	0.35

Окрім того завданням обліку витрат є також формування в обліковій політиці підприємства такого її елементу як перелік об'єктів і вибір найдоцільніших класифікаційних ознак витрат. Щодо перших, то нами зроблено висновок про можливість використання в якості об'єктів витрат види продукції, що виробляється.

Стосовно ж класифікаційних ознак і самої класифікації витрат в хлібопекарній галузі слід зазначити наступне. По-перше, незаперечним з точки зору доцільності є поділ витрат на прямі та непрямі (класифікаційна ознака – спосіб віднесення на об'єкт). Однак, слід уточнити визначення даних видів витрат, як економічної категорії. По-друге, ми підтримуємо думку тих вчених, які вважають, що з погляду економічної логіки та організації достовірного управлінського обліку, застосування термінів постійні та змінні витрати не зовсім коректне [77, с.48].

Згідно з п.16 П(С)БО-16: “До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності”.

Уточнення в дужках вже вносить деяку невизначеність і двоякість тлумачення: “залишаються незмінними або майже незмінними”. На наш погляд слід прийняти в цьому випадку більш однозначну позицію. А тому, цілком справедливим вважаємо висновок ряду авторів про те, що “правомірніше говорити про умовно-постійні (і відповідно про умовно-змінні) витрати” [6; 10; 22; 26; 45; 60; 77; 122; 136; 181].

Справедливим є також зауваження цих авторів щодо вибору об'єкта поділу, яким згідно П(С)БО є загальновиробничі витрати, адже умовно-постійними та умовно-змінними можуть бути й прямі витрати.

Наступною суттєвою проблемою, яка виникає при організації обліку виробничих витрат є наявність розбіжностей між виробничими та валовими витратами. З економічної точки зору обидві категорії витрат мають безпосереднє

відношення до кінцевих результатів діяльності. Однак їх склад не є ідентичним і розрахунки економічних вигод не лише за суттю, а й за величиною відрізняються один від одного.

Для подолання труднощів, що виникають між бухгалтерським і податковим обліком, І.Афанасьєвою була розроблена спеціальна таблиця (Додаток А) [9, с.35-37], яка значно полегшує роботу головних бухгалтерів, економістів, фінансових директорів і інших зацікавлених осіб при визначенні економічної вигоди від реалізації продукції, виготовленої за рахунок придбаних підприємством товарів і формуванні витрат, а також при здійсненні оцінки фінансового стану підприємства й ліквідності його активів.

Для вирішення вищезазначених проблем в хлібопекарній промисловості необхідно, перш за все, впорядкувати систему класифікації витрат. Це дослідження повинно здійснюватися щонайменше за трьома наступними напрямками: класифікація, рекомендована П(С)БО, зарубіжний досвід класифікації витрат і галузева класифікація витрат (у нашому випадку по хлібопекарній галузі).

Методологічні засади організації обліку витрат (і зокрема їх класифікації) в Україні визначаються П(С)БО 16 “Витрати”. Відповідно до зазначеного нормативного акта витрати з точки зору такої класифікаційної ознаки, як спосіб віднесення на об’єкт (продукція, роботи, послуги або вид діяльності) можна розділити на прямі та непрямі. При цьому, в даному стандарті не подано визначення поняття “прямих витрат”. В п.4 П(С)БО 16 “Витрати” міститься визначення лише непрямих витрат. Це “витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом”.

Однак в жодному з наступних пунктів немає згадки про вказані витрати. Натомість, вживаються такі терміни як “загальновиробничі витрати”, “адміністративні витрати”. Визначення поняття “економічно доцільний шлях” віднесення непрямих витрат на конкретний об’єкт також вимагає відповідних уточнень. Так, п. 16 містить інформацію про розподіл змінних і постійних

(виробничих накладних витрат) загальновиробничих витрат “з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат)”.

Щодо змінних витрат вживається як продовження першої цитати уточнення “виходячи з фактичної потужності звітного періоду”, а для постійних виробничих накладних витрат – уточнення “при нормальній потужності”. При цьому п.4 вказує, що “нормальна потужність – очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов урахування запланованого обслуговування виробництва”.

З цього випливає щонайменше два основних висновки: по-перше, постійні загальновиробничі витрати ототожнюються з постійними виробничими накладними витратами, а по-друге, до уваги береться відносний показник (середній обсяг діяльності), що є досить дискусійним при визначенні собівартості продукції (робіт чи послуг). Окрім того, оскільки за базу розподілу згідно П(С)БО 16 “Витрати” може слугувати заробітна плата, то доцільнішим виглядає застосування терміну “пряма заробітна плата”, адже й у склад самих загальновиробничих витрат входять витрати на оплату праці, отже, застосування запропонованого уточнення дозволить уникнути непорозумінь з цього приводу. Перелік основних баз розподілу та вказівки щодо їх орієнтації на галузі застосування мали б, на наш погляд, позитивний вплив на якість вищевказаного Положення.

На нашу думку доцільним було б і використання міжнародного досвіду. Так, в промислових фірмах США широко застосовується порядок розподілу накладних витрат за бюджетною ставкою на одиницю замовлення або одиницю випущеної продукції. Встановлені норми виробничих витрат дозволяють розраховувати собівартість продукції відразу ж після закінчення її виробництва, що є надзвичайно важливим для прийняття оперативних управлінських рішень та вирішення маркетингових проблем і, окрім цього, має надзвичайно позитивний вплив на спрощення та підвищення оперативності самої процедури розрахунків собівартості одиниці продукції (робіт чи послуг).

Витрати, які здійснюються в процесі господарської діяльності суб'єктами господарювання, різні за своїм характером. Саме тому врахування їх суті та можливості віднесення на собівартість виробленої продукції (робі, послуг) відіграє важливу роль. Поділ витрат на постійні та змінні в П(С)БО 16 "Витрати" є доцільним і враховує історичний досвід розвитку економічної думки з цього приводу.

В основу цієї класифікації витрат покладено залежність від обсягу виробництва, причому більшість вчених цей поділ представляли у вигляді змінних і умовно-постійних витрат. Такий поділ є дещо незвичним за назвою і принципом групування для вітчизняної практики. Він більш поширений в країнах з розвинутою соціально орієнтованою ринковою економікою.

Поділ витрат на змінні та постійні переважна більшість авторів вважає прогресивним кроком у напрямку вдосконалення управління витратами. Дослідники цього питання стверджують, що такий поділ вирішує дві проблеми: по-перше, усуває вплив зміни обсягів виробництва на собівартість продукції, по-друге, вибір продукції рекомендованої до виробництва визначається не різницею між ціною та повною собівартістю, а лише тою частиною, постійних витрат, яка відшкодовується [190, с.90].

Деякі автори [77, с. 48], здійснюючи оцінку поданих у П(С)БО 16 "Витрати" визначень постійних і змінних загальновиробничих витрат, вказують на некоректність їх вживання. Відповідно до вищезазначеного нормативного акта (п.16) до змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Недоліки визначення полягають у наступному. Перш за все, самим визначенням постійних витрат допускається деяка залежність від обсягу діяльності

(“майже незмінні”) (в окремих джерелах [202, с. 454] вжито дещо інший термін – “істотно не змінюються”) тобто щодо змінних витрат допускається, що вони змінюються “майже прямо пропорційно”.

В окремих рекомендаціях [202, с. 454] визначено тільки напрямок зміни таких витрат – збільшуються із зростанням обсягу випуску продукції та зменшуються з його зниженням – але не характер цієї залежності. При цьому ступінь невизначеності зв'язку зі зміною обсягу виробництва чинними нормативними актами не регламентовано.

Таким чином, виходячи з економічної сутності витрат, можна зробити об'єктивний висновок про те, що лише амортизаційні відрахування (та й то за умови, що їх не визначають виробничим методом) можуть вважатися постійними витратами. В усіх інших випадках витрати характеризуються більшою чи меншою частиною постійних і змінних витрат. Крім того, цілком справедливим є зауваження вищезазначених авторів про те, що розподіл витрат на постійні та змінні поданий у П(С)БО 16 “Витрати” стосується лише загальновиробничих витрат.

Однак, насправді постійними або змінними можуть бути не лише непрямі, а й прямі витрати. Як аргумент на користь обґрунтування даного твердження вищевказані автори наводять приклад оплати праці, яка може бути переважно постійною (при погодинній оплаті) чи переважно змінною (при відрядній), або амортизація, яка при виробничому методі нарахування буде змінною, а при інших методах – постійною (такою, що не залежить від обсягу виробництва).

Достатньо логічною та аргументованою є позиція даних авторів щодо врахування при визначенні і тих аспектів, які безпосередньо стосуються того чи іншого виду витрат. Наприклад, незважаючи на те, що погодинна оплата праці за своєю суттю є незмінною, однак заохочувальні доплати, які підприємство може встановити за певний досягнутий рівень (обсяг) виробництва виступатимуть вже як змінні витрати, оскільки встановлюватимуться залежно від кінцевих результатів.

Враховавши наукову логічність доказів даних авторів, ми цілком погоджуємося з їх остаточним висновком про те, що прийнята в П(С)БО 16 “Витрати” класифікація на постійні та змінні тільки загальнопромислових витрат обов’язкова лише для складання фінансової звітності, а під час організації управлінського обліку слід виділяти умовно-постійну та умовно-змінну частину в усіх витратах: як прямих, так і непрямих.

Виходячи з дослідження нормативних актів, що регламентують класифікаційні проблеми та організацію обліку витрат, а також врахування думки вітчизняних вчених і практиків (Додаток Б), загальну схему складу витрат виробництва згідно з рекомендованими класифікаційними ознаками можна подати у наступному вигляді: витрати, пов’язані зі звичайною діяльністю та витрати, пов’язані з надзвичайними подіями (Додаток В). Причому перші, в свою чергу поділяються на фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, витрати операційної діяльності та інші витрати. (Оскільки предметом нашого дослідження не виступає надзвичайна діяльність, то, відповідно, ми не проводимо деталізацію другої групи витрат).

Однак, подальшого глибокого вивчення в нашому випадку вимагають саме витрати операційної діяльності, які, як видно з додатка В, класифікуються за статтями витрат і за економічними елементами. Порівняння класифікації витрат за статтями, яке впливає з П(С)БО 16 “Витрати та класифікації, яка мала місце до його затвердження дозволяє стверджувати, що завдяки акумулюванню на рахунках класу 9 “Витрати” усіх витрат (і тих, які раніше відносили на рахунки собівартості, і тих, які фінансувалися за рахунок прибутку) дозволяє зробити фінансову звітність більш прозорою та логічною, ніж формування за рахунок прибутку фондів економічного стимулювання й оплата з них тих чи інших витрат. Однак, даний підхід певним чином ускладнює процес калькулювання повної собівартості виробленої продукції.

Отже, згідно П(С)БО 16 “Витрати” класифікація за статтями витрат передбачає їх поділ на три підгрупи:

- собівартість реалізованих товарів;
- собівартість реалізованої продукції;
- витрати, пов'язані з операційною діяльністю.

Щодо останніх, то, на наш погляд вживання такого означення є дещо некоректними, оскільки і всі решта витрати відносяться до витрат операційної діяльності, тому доцільніше було б визначити цю групу, як “Інші витрати, пов'язані з операційною діяльністю” й у цій підгрупі виділити інші операційні витрати.

Подальша деталізація стосується собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) і, як видно з додатку В, вона здійснюється за трьома напрямками: нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, виробнича собівартість і понаднормативні витрати. (Причому вживання останньої категорії, безпосередньо пов'язане з відповідними методами обліку витрат, зокрема нормативним).

Виробнича собівартість, у свою чергу включає: прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати. Останні (з врахуванням наших пропозицій) можуть деталізуватися залежно від взаємозв'язку з обсягом виробництва (рис. 1.1).

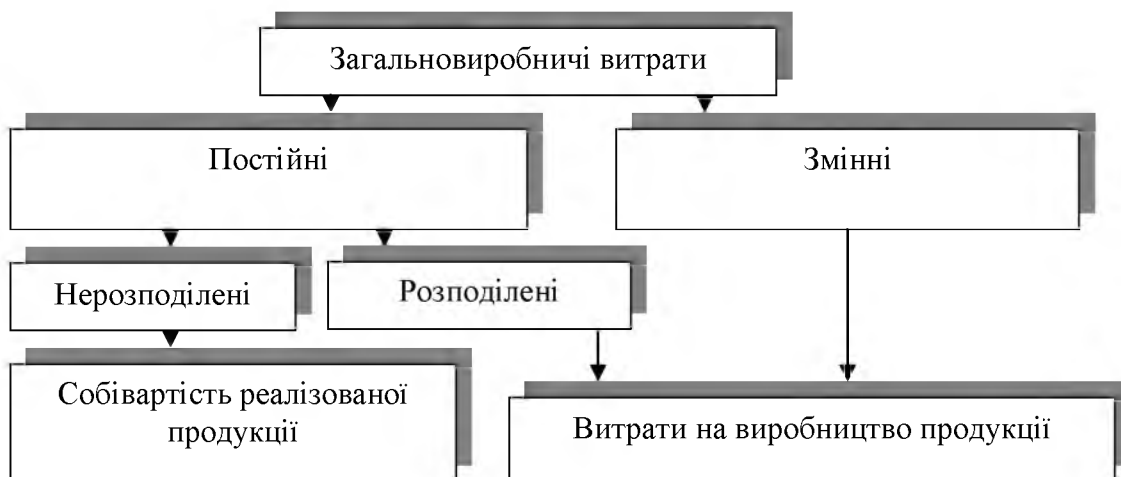


Рис. 1.1. Класифікація загальновиробничих витрат підприємства

Таким чином, П(С)БО 16 “Витрати” визначає, що до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати.

Однак, кожне підприємство у складі виробничої собівартості може встановлювати власний перелік статей. Їх склад, на нашу думку, може залежати від питомої ваги кожної статті у загальній сумі витрат, а також від їх економічного значення.

Якщо за приклад взяти “Надзбруччя хліб”, то це можна зобразити у вигляді відповідного рисунка (рис.1.2).

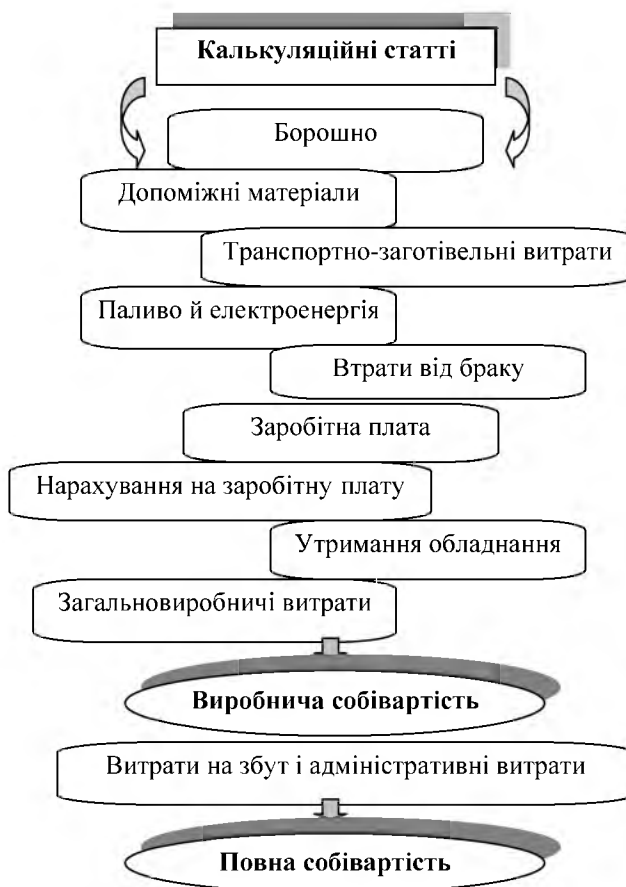


Рис. 1.2. Склад калькуляційних статей ТзОВ “Надзбруччя хліб”

А склад статей витрат інших підприємств хлібопекарної промисловості Західного регіону в основному відрізняється між собою різним ступенем деталізації (табл. 1.2).

Склад статей витрат досліджуваних хлібопекарних підприємств

Найменування підприємства	Матер. витрати	Борошно	Допом. матеріали	ТЗВ	Паливо й електроенергія	Втрати від браку	Витрати на упаковку	Заробітна плата	Нарахування на зарплату	Витрати на утрим. облад.	Загвиробн. витрати	Інші витрати
“Надзбруччя хліб”	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
“Бучацький хлібзавод”	-	+	+	-	+	-	-	+	+	+	+	+
“Кременецький хлібзавод	+	-	-	-	+	-	-	+	+	+	+	+
“Білобожниця хліб”	+	-	-	-	+	+	-	+	+	+	+	+
“Ковельський хлібокомбінат”	+	+	-	-	+	-	-	+	+	+	+	+
“Бориславський хлібокомбінат”	-	+	+	-	+	-	-	+	+	+	+	+
“Третій легіон”	+	-	-	-	-	-	-	+	+	+	+	+

Повна собівартість формується шляхом включення до перерахованих статей суми витрат на збут і адміністративних витрат.

На нашу думку склад статей також залежить від обраного методу обліку витрат.

Слід зазначити, що думки вчених з приводу вибору того чи іншого методу обліку витрат в хлібопекарній галузі не співпадають. Так наприклад, Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська та Береза С.Л. зазначають, що при обліку витрат по виробництвах і по технологічних процесах, групування витрат може здійснюватися по виробках, групах виробів або споріднених виробництвах. Проте безпосередньо облік фактичних витрат борошна і нарахування заробітної плати по кожному сорту не ведеться, а списується на кожен сорт наступним чином: витрати борошна – пропорційно вазі виробів, що виготовляються і нормативному виходу продукції, витрати заробітної плати основних робітників – пропорційно нормативній заробітній платі на виготовлену продукцію відповідно до діючих в звітному періоді розцінок. Окремі вироби при цьому враховуються на регенератних, в тому числі хлібопекарних, заводах при обмеженій їх номенклатурі [26, с.118].

Наші дослідження підтверджують думку вищевказаних авторів про те, що в хлібопекарному виробництві облік витрат організується за гатунком виробів.

Це стосується не лише готової продукції, а й виробничих запасів, для яких в хлібопекарній промисловості доцільно використовувати такі ознаки класифікації як група, найменування, тип, вид, сорт, ступінь готовності до використання у виробництві (табл. 1.3).

На групування витрат по об'єктах калькулювання з метою обчислення фактичної собівартості видів продукції, як свідчать дослідження практики обліку на хлібопекарних підприємствах, мають вплив техніко-технологічні та організаційні фактори й найпростіше питання вирішується в умовах, коли є можливість групувати та враховувати витрати по кожному виробу. Проте зробити це надзвичайно важко. Пояснюється таке становище одночасним виробництвом (як свідчать дослідження діючих хлібопекарних підприємств) більше 30 виробів (деякі хлібопекарні заводи виробляють навіть більше 200 виробів), витрати по яких прямо розділити не можна.

О.Д. Каверіна, вважає за доцільне застосовувати попередільний метод в галузях з масовим типом виробництва, який має декілька стадій переробки (переділів). Його суть висвітлена у додатку Д. Як приклад вона наводить металургійні, хімічні, харчові, мукомельно-круп'яні, прядильно-ткацькі та інші підприємства [82,с.135-136].

Однак незважаючи на тісний зв'язок між мукомельно-круп'яними та хлібопекарними підприємствами, їх технологічні процеси абсолютно різні. По більшості хлібобулочних виробів, на наш погляд, виділяти окремі технологічні переділи недоцільно, оскільки тривалість виробничого процесу незначна (від 3 до 10 год.). Окрім того, готові вироби, як правило, можуть формуватися в одному чи в двох-трьох цехах: наприклад, кондитерський цех з випічки тортів, або заміс тіста для хліба та цех випічки тощо.

У виробництвах, що випускають однорідну продукцію (хліб, батони, булочки тощо) і не мають незавершеного виробництва доцільно застосовувати однопередільний метод, який ще називають простим. При застосуванні однопередільного методу технологічний процес не поділяється, а від першої операції до останньої становить єдине ціле – класичний приклад – хлібопечення.

Класифікація виробничих запасів *

Група	Основна сировина						Додаткова сировина						Тара		Паливо			Інші складники																		
Найменування	Борошно						Цукор		Молокопродукти			Яйце продукти		Жирові продукти		Жорстка		М'яка	Тверде	Рідке	Газопод.	Дріжджі		Вода		Сіль										
Тип	Затарене			Безтарне			Розчинений	Нерозчинений	В ящиках	В бочках	В лотках	В барабанах	Тверді	М'які	Ящики	Бочки	Лотки	Барабани	Мішки				Фасовані	Нефасовані	Для виробн.	Для гтосп. потреб	На технолог. цілі	Розчинена	Нерозчинена							
Вид	Пшеничне						Житнє						Цукор-пісок	Цукор -рафінад	Цукрова пудра	Молоко	Сироватка	Сметана	Яйця	Яєчний порошок	Меланж	Олія	Масло	Маргарин				Пресовані	Сушені	Рідкі	Дріжджове молоко	Гаряча		Холодна		
Сорт	Крупчатка	Вищого ґатунку	I ґатунку	II ґатунку	Оббивного помолу		Сіане	Обдирне	Оббивного помолу														Вищого ґатунку	Першого ґатунку				Екстра	Вищого ґатунку	I ґатунку	II ґатунку					
Ступінь готовн. до використання у виробн.	Достигле			Недостигле																																

* адаптовано до позиції щодо обліку витрат за статтями калькуляції, рекомендованими автором

Попередільний метод обліку витрат має у різних галузях свої особливості. Стосовно хлібопечення, то вони полягають у наступному:

1. Всередині цехів, а також по агрегатах облік витрат організують в розрізі видів або груп однорідних видів продукції.

2. При однопредільному методі витрати, як правило, враховуються по цеху і групі продукції, включених в калькуляційну групу, калькують за допомогою економічних обумовлених способів.

Ці особливості пов'язані з технологією і організацією виробництва.

У разі застосування даного методу в хлібопекарній галузі доцільно також використовувати елементи нормативного методу – систематичне виявлення відхилень фактичних витрат від діючих норм, а також виявлення зміни норм. Завдяки наявності рецептурних нормативних вимог щодо складових кінцевих продуктів хлібопечення це не вимагатиме значних додаткових витрат праці та часу. Адже в первинних документах оперативної звітності відображаються не тільки фактичні витрати основних (борошна) і додаткових (дріжджі, розпушувачі, маргарин, олія і т.д.) матеріалів, напівфабрикатів тощо, а й витрати їх за нормами згідно із застосовуваними рецептами.

Об'єктом обліку і калькулювання при цьому можуть виступати як окремі види, так і групи продукції, об'єднані за ознакою однорідності сировини та матеріалів, складності виробництва й обробітку, однорідності призначення.

Враховуючи той факт, що для хлібопекарних підприємств характерною ознакою в сучасних умовах є можливість використання різних методів обліку витрат, а групування та класифікація, рекомендовані П(С)БО 16 "Витрати" не впливають на фінансову звітність, у якій відображають лише собівартість реалізованої продукції зауважимо наступне: для цілей управління на рівні об'єктів витрат (хлібобулочних виробів) такої інформації достатньо. Однак, для формування ціни її недостатньо. Тобто, з'являється необхідність визначення витрат звичайної діяльності з виробництва окремих продуктів (виконання робіт, надання послуг).

У системі управління витратами важливе місце посідає обчислення собівартості окремих виробів, яке в економічній літературі [5; 24; 30; 38; 45; 51; 56;

69; 77; 86; 92; та ін.] називають калькулюванням. Хлібопекарними підприємствами обчислюється як планова, так і фактична собівартість. При цьому ряд вчених і особливо бухгалтери практики та управлінський персонал вважають, що калькулювання потрібне для обґрунтування ціни і цінової політики підприємства, визначення рентабельності виробів, оцінки економічної ефективності технічних і організаційних рішень, аналізу роботи підприємства в цілому та його структурних підрозділів зокрема. Справедливість вищевказаного твердження особливо щодо формування ціни в умовах ринку є достатньо дискусійним, адже один з його основних законів обґрунтовує формування ціни під впливом попиту й пропозиції. Практика також свідчить, що на хлібопекарних підприємствах здійснюють розрахунок планової ціни хлібопекарних виробів, виходячи із витрат на їх виробництво (Додатки Ж.1, Ж.2). Однак в Україні існують певні особливості ціноутворення на хліб і деякі інші види виробів першої необхідності – вони полягають в тому, що рівень цін на такі продукти регулюється державою. Отже обґрунтування доцільності калькулювання повної собівартості хлібопекарної продукції базується саме на вищевказаній основі.

Такий підхід не суперечить вимогам П(С)БО 16 “Витрати”, проте вимагає ретельного перегляду складу адміністративних витрат, адже рівень цін має враховувати і їх, і бути достатнім для покриття інвестиційних та фінансових витрат.

В загальному вигляді при будь-якому методі обліку схема структури витрат включає матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, а також адміністративні й збутові витрати, інші операційні витрати, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші витрати звичайної діяльності.

На хлібопекарних підприємствах до складу матеріальних витрат входить вартість витраченого на випічку борошна, допоміжних матеріалів, робіт і послуг виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій тощо. Специфіка витрат хлібопекарної галузі, зокрема питома вага вартості палива та енергії в загальній величині витрат на виробництво, підкреслює доцільність їх відображення

окремою статтею, хоча із врахуванням вимог П(С)БО ці витрати рекомендовано відобразити у складі матеріальних витрат.

Підтвердженням цього може служити склад статей витрат Чортківського хлібзаводу, до якого входять: борошно, допоміжні матеріали, транспортно-заготівельні витрати, паливо й електроенергія, втрати від браку, витрати на упаковку, заробітна плата, нарахування на заробітну плату, витрати на утримання обладнання, загальнозаводські витрати (що в сукупності складає виробничу собівартість продукції).

Повна собівартість формується шляхом включення до перерахованих статей суми витрат на збут. Як бачимо, склад і найменування деяких статей витрат на практиці не співпадають з рекомендованими П(С)БО. Дослідження частки кожної із статей в загальній сумі витрат на виробництво хлібобулочних виробів, дозволяє внести пропозицію не відобразити втрати від браку окремою статтею, оскільки сума таких витрат надзвичайно мала й до того ж некондиційні, браковані вироби, як правило, повторно використовуються для нового замісу. Незначними є також витрати на упаковку, отже їх доцільно відобразити у складі витрат на збут, а не окремою статтею.

Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” при класифікації статей витрат вживається термін “Оплата праці” (як одна із статей). Дана стаття є комплексною, оскільки до її складу відносяться основна й додаткова заробітна плата, премії, допомоги тощо.

Для облікової практики хлібопекарних підприємств, доцільно, на наш погляд, відокремлювати основну й додаткову оплату праці. Загальна характеристика даних витрат включає по-перше, оплату операцій за відрядними нормами й розцінками (а також погодинну оплату), доплату за відрядними і погодинно-преміальними системами оплати праці, доплати до основних відрядних розцінок у зв’язку з відхиленнями від нормальних умов виробництва, премії та ін.

Деякі автори окремою статтею пропонують відобразити інші та компенсаційні виплати [98, с.51], однак для хлібопекарної галузі таке відображення є недоцільним у зв’язку з незначною питомою вагою таких виплат. В цій галузі

доцільно зберегти поділ фонду оплати праці за категоріями працюючих із віднесенням до різних калькуляційних статей.

Ми підтримуємо таку позицію, оскільки даний підхід впливає з того, що оплату праці працівників, зайнятих ремонтом і утриманням основних засобів, а також загальноцехового персоналу в П(С)БО 16 “Витрати” віднесено до загальновиробничих витрат, тобто виділено зі складу прямих витрат.

Щодо відрахувань на соціальні заходи й медичне страхування зауважимо, що до цієї категорії витрат відносяться відрахування на соціальні заходи й медичне страхування (практика засвідчує, що останнє не є поширеним на хлібопекарних підприємствах) за встановленими нормами від суми оплати праці робітників, зайнятих виробництвом хлібопекарної продукції (оскільки ми розглядаємо номенклатуру статей виробничої собівартості).

На наш погляд, доцільним є виділення окремою статтею витрат на утримання обладнання, оскільки хлібопекарна галузь характеризується значною питомою вагою таких витрат. Практика засвідчує, що в цьому випадку можна також деталізувати ці витрати шляхом відокремленого обліку палива, запасних частин і інших витрат, пов'язаних з обслуговуванням обладнання.

Не зупиняючись на подальшій деталізації інших прямих витрат, зазначимо, що при плануванні, обліку та аналізі витрат, які утворюють виробничу та повну собівартість і собівартість продукції (робіт, послуг), що реалізується, як і раніше, застосовують різні види їх групування:

- за місцями виникнення витрат (виробничі цехи, дільниці тощо);
- за видами продукції (робіт, послуг);
- за видами витрат (елементами та статтями витрат).

Причому у першому випадку, групування відповідає організаційній структурі підприємства, у другому – складу (групам, номенклатурі) продукції або окремим її одиницям, а також роботам, які виконують, або послугам, що їх надають, у третьому – відповідно, виходячи з прийнятої облікової політики щодо елементів і статей витрат.

У цій частині наказ про облікову політику може містити додатки, в яких доцільно подати класифікацію (переліки) витрат за видами (включаючи їх

характеристику й зміст відповідно до специфіки діяльності конкретного підприємства).

Критична оцінка П(С)БО з точки зору їх рекомендацій стосовно організації обліку витрат, дозволяє стверджувати, що узагальнення витрат виробництва, тобто їх групування за узагальненими статтями, які включають декілька елементів не завжди є доцільним.

На наш погляд, відображення комплексних витрат не дає можливості здійснювати ефективний оперативний контроль за дотриманням нормативів витрат (в умовах нормативного методу обліку витрат), оскільки узагальнення призводить до того, що негативні відхилення за одними статтями поглинаються позитивними відхиленнями за іншими, внаслідок чого в цілому за статтею вони можуть бути викривлені, а зроблені висновки – неправильні.

Це твердження підтверджується рядом вчених. Так, Домбровська Н.Р. [57, с. 301] наводить наступний приклад, який, до речі стосується функціонування хлібопекарних підприємств (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Структура статті “Витрати на утримання й експлуатацію обладнання”

Назва елементів витрат	Сума, тис. грн.		
	За нормативом	Фактично	Відхилення +; -
Чортківський комбінат хлібопродуктів			
Заробітна плата робітників, зайнятих на ремонті й обслуговуванні обладнання	84.2	82.7	-1.6
Амортизація обладнання	76.3	76.3	-
Вартість витрачених запасних частин	106.2	109.2	+3.0
Вартість інших матеріалів	8.4	9.1	+0.7
ВСЬОГО	275.2	277.3	+2.1

Дані таблиці 1.4 свідчать, що загальна сума відхилень за статтею складає 2.1 тис. грн. Проте у дійсності ж за окремими елементами є економія, за іншими – перевитрата, однак алгебраїчна сума відхилень призвела до згортання частин

позитивних і негативних відхилень, що зумовило видимість нормального стану формування витрат виробництва за наведеними статтями. До того ж, собівартість визначається після закінчення періоду, що не дає можливості оперативно впливати на процес формування цього показника. А для управління необхідно мати інформацію про витрати виробництва в розрізі складових частин собівартості, тобто елементів витрат.

Дослідження вітчизняній та зарубіжній економічній літературі свідчить про наявність цілого ряду класифікаційних ознак та рекомендованих класифікацій витрат.

Однак запропоновані класифікації носять загальний характер, призначаються в основному для потреб наступного контролю та виявлення собівартості після завершення процесу виробництва. У них відсутня спрямованість на потреби ефективного управління.

Наприклад, у Росії, як стверджує Т.П.Карпова [86, с. 16-18] в навчальній та науковій літературі називається до десяти групувальних ознак витрат, проте вони не знайшли практичного поширення.

На практиці переважає калькуляційний підхід, тобто використовується групування витрат, необхідне для обчислення собівартості продукції (робіт, послуг). Західний управлінський облік пропонує цільовий, функціональний підхід, який в умовах ринку є особливо актуальним.

Ринкові умови господарювання вимагають чіткого поділу витрат за основними функціями управління, а також за місцями виникнення витрат та центрами відповідальності.

Ця класифікація найменше теоретично розроблена і одночасно є найбільше потрібною в управлінському обліку взагалі і для хлібопекарних підприємств зокрема.

Модель такої класифікації запропонована Н.Р.Домбровською [57, с. 301] та має наступний вигляд (рис. 1.3).

У цій моделі витрати в управлінському обліку класифікуються за двома підходами. Перший підхід спрямований на удосконалення управління і контролю

витрат на кожний окремий вид готової продукції за повними витратами. Відповідно тут витрати поділяються на прямі (індивідуальні) та непрямі (загальні). Другий підхід спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коригувати їх залежно від змін ринкової кон'юнктури, зовнішніх факторів. Цей підхід ґрунтується на базі неповних витрат.

Всю сукупність витрат за даними підходами ми вважаємо за доцільне, поділити на чотири блоки, в залежності від мети та функції управління:

- класифікація для планування, нормування та прийняття рішень;
- класифікація для обліку і контролю;
- класифікація для оцінки і аналізу господарської діяльності;
- класифікація для регулювання витрат.

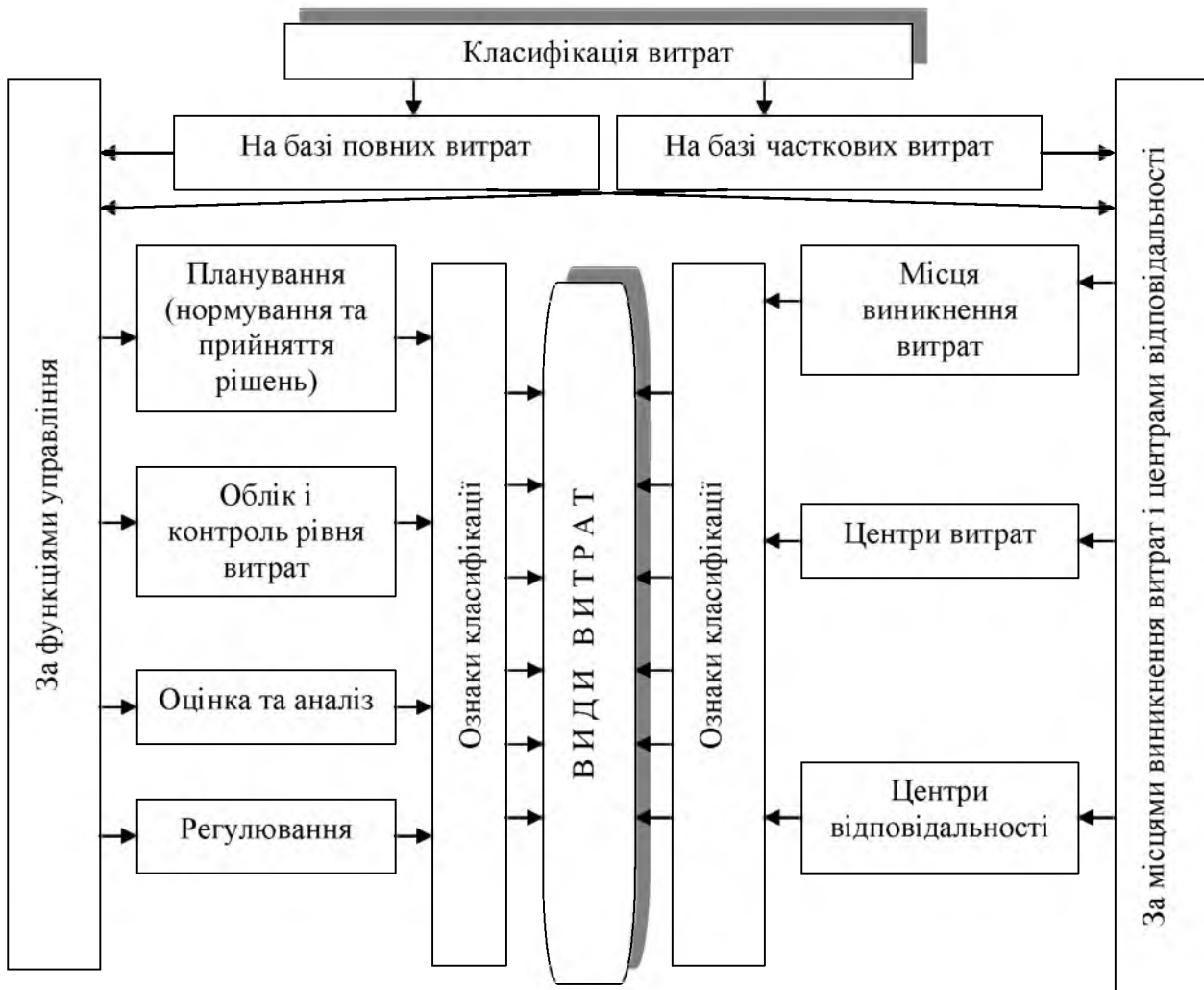


Рис. 1.3. Модель класифікації виробничих витрат для потреб управління

У доповнення класифікації витрат за функціями управління в обліковій практиці хлібопекарних підприємств доцільно розробляти і використовувати класифікацію за місцями виникнення витрат і центрами відповідальності.

Класифікація витрат для планування, нормування та прийняття управлінських рішень дає можливість згрупувати всі види витрат відповідно до поставленої мети. Витрати за цією класифікацією групуються за наступними ознаками:

- за відношенням до планування;
- за роллю у виробництві;
- за важливістю при підготовці рішень;
- за доцільністю;
- за залежністю від кон'юнктури;
- за рівнем усереднення;
- за окупністю витрат;
- за відношенням до нормування;
- за відношенням до обсягів діяльності;
- за періодами виникнення.

Такий поділ дозволяє більш обґрунтовано вивчити процес формування витрат і управляти ними на підставі нормативів, розроблених з урахуванням особливостей конкретних виробництв і приймати ефективні рішення щодо активного впливу менеджерів на відхилення фактичних витрат від нормативних.

З метою управління виробничі витрати доцільно класифікувати також за іншими ознаками, які дозволяють мати вичерпні економічні характеристики, придатні для оцінки ролі витрат і можливості їх регулювання.

У даному випадку, на наш погляд, із статей матеріальних витрат доцільно виділити в окремі статті: витрати на сировину; основні і допоміжні матеріали; вода для технологічних потреб; транспортні витрати. Окремими статтями необхідно обліковувати прямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи від прямих витрат на оплату праці, втрати від браку.

Загальновиробничі витрати доцільно поділити на такі статті: змінні витрати на обслуговування виробництва; змінні витрати на управління виробництвом; умовно-постійні на обслуговування виробництва і умовно-постійні на управління

виробництвом. Додатково необхідно ввести статті: змінні комерційні витрати; умовно-постійні комерційні витрати.

Така класифікація, по-перше, забезпечить можливість виявлення впливу витрат, що були здійснені на управління на собівартість виробленої продукції (як правило, ці витрати можна знижувати шляхом оптимізації апарату управління одночасно з використанням можливостей автоматизованих інформаційних систем управління), а по-друге, виділення комерційних витрат (як це запропоновано), може бути використане з метою забезпечення впливу на них (адже такі витрати також можна знижувати).

Запропонований поділ витрат за переліченими статтями дасть змогу легко здійснювати перехід у необхідних випадках до управління і контролю витрат як на базі повної, так і часткової собівартості продукції.

Позитивним моментом Національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку на думку Добровського О.В [56, с. 24] є те, що в них передбачено поділ загальновиробничих витрат на розподілені та нерозподілені постійні витрати, з віднесенням перших у склад виробничої собівартості продукції, а других – у склад собівартості реалізованої продукції.

Результатом такого розподілу є те, що певна частина загальновиробничих витрат швидше відноситься на результати основної діяльності, ніж та, яка може на певний час затриматися у залишках незавершеного виробництва й готової продукції.

Аналіз прикладу, наведеного у додатку 1 до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [142, с. 78-79], показує, що нерозподілені постійні витрати з’являються у випадку, коли підприємство не досягає очікуваного середнього обсягу діяльності (нормальної потужності), тобто є наслідком недоліків у роботі підприємства, які треба усунути якнайшвидше.

Поділ постійних витрат на розподілені й нерозподілені особливо важливий для управлінської діяльності. Історичний досвід показує, що у випадку застосування нормативного розподілу постійних витрат, згідно якого загальна сума постійних витрат певного виробничого підрозділу підприємства залежала від досягнутого рівня діяльності [190, с. 54-62], різниця між фактичною сумою постійних витрат і сумою, віднесеною на собівартість продукції певного підрозділу, списується на

загальний результат діяльності підприємства і, таким чином, визначається вклад кожної структурної одиниці у загальний результат функціонування.

В цілому вважаючи такий підхід позитивним, зауважимо, що в сучасних умовах його застосування пов'язане з проблемою необхідності узгодження неповної собівартості з виробничою (яка визначається відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”).

Таким чином запровадження П(С)БО призвело до появи ряду питань, що вимагають уточнень, а також необхідності вирішення деяких дискусійних моментів з приводу класифікації витрат.

На думку Л.М.Бабича [10, с. 7] в складі загальновиробничих поєднані такі групи витрат як: витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання – основні, безпосередньо пов'язані з технологічним процесом виробництва, які мають чітко виражене цільове спрямування, вимагають індивідуального підходу до нормування, планування й контролю цієї групи витрат з боку інженерних і економічних служб; витрати на управління – накладні, пов'язані з утриманням персоналу та технічних засобів управління.

Ці принципово різні за складом і цільовим призначенням витрати об'єднують лише те, що за способом віднесення на собівартість окремих видів продукції вони є непрямыми.

Наступним дискусійним аспектом є те, що в адміністративні витрати об'єднуються три групи, принципово різних за характером і цільовим призначенням видів витрат – власне адміністративні витрати, пов'язані з діяльністю управлінських структур, витрати на інженерне забезпечення виробництва та витрати на матеріальне забезпечення виробництва (включаючи витрати на господарське обслуговування).

Тобто, критичний перегляд діючих рекомендацій щодо організації обліку витрат на виробництво, дозволяє вказати на те що рекомендовані Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку правила нівелюють різномірні групи витрат, що “призводить до ускладнення розробки аналітичних бухгалтерських моделей витрат з усіма наслідками, що з цього випливають для планування, контролю та економічного аналізу” [10, с. 8].

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що класифікація витрат має надзвичайно важливе значення для ефективної організації обліку, аудиту і аналізу, як важливих складових управління.

Більш правомірним, на наш погляд, є здійснення класифікації витрат залежно від призначення інформації. Нами також зроблено висновок про те, що при здійсненні класифікації, особливо за статтями витрат, необхідне врахування не лише обраного методу обліку витрат, а й галузевої специфіки (для чого, на наш погляд доцільно спочатку дослідити структуру всіх витрат і лише на цій основі приймати рішення щодо складу комплексних статей чи елементів). Немалу роль у даному випадку відіграє дослідження стану обліку й аудиту витрат в конкретній історичній та економічній ситуації окремої галузі економіки.

Проте досягти оптимізації обліку та контролю витрат хлібопекарного виробництва без дослідження існуючих тенденцій розвитку цієї галузі практично неможливо. Врахування сучасних особливостей економічних взаємовідносин між суб'єктами господарювання, технологічних особливостей, показників обсягів виробництва, структури й складу витрат і фінансових результатів – необхідна і вирішальна умова забезпечення ефективного функціонування хлібопекарних підприємств.

1.2. Характеристика діяльності підприємств хлібопекарної промисловості та вплив на структуру, облік та контроль витрат

Хлібопекарна промисловість – одна з основних галузей харчової індустрії, яка виробляє різноманітні види й сорти подового та формового хліба, батоноподібних, дрібно штучних, здобних, сухарних, бубличних виробів, лікувальних і дієтичних хлібних виробів тощо. Продукція хлібопекарної промисловості характеризується великою різноманітністю. У загальному обсязі валової продукції харчової промисловості частка хлібопекарної промисловості зростає як свідчать наші дослідження з 37,2% у 1991 році до 51,8% у 2005.

Загалом динаміка виробництва та споживання хліба і хлібобулочних виробів в останні роки характеризується деяким зростанням. Про це свідчать статистичні дані

та дослідження підприємств галузі. Статистичні дані стосовно обсягів виробництва та споживання хліба й хлібобулочних виробів характеризують динаміку галузі у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

**Виробництво й споживання хліба та хлібобулочних виробів в Україні
за період 1985 – 2005 рр.**

Роки	Показники			
	виробництво хліба та хлібобулочних виробів, тис. т.	зростання (падіння) обсягів виробництва, у % до попереднього року	населення України, млн. чол.	споживання хліба та хлібобулочних виробів на душу населення у рік, кг
1985	7 348	109,7	50,8	144,6
1990	6 701	91,2	51,8	129,4
1991	6 685	99,8	51,9	128,8
1992	6 441	96,4	52,1	123,6
1993	5 444	84,5	52,2	104,3
1994	4 816	88,5	52,1	92,4
1995	4 114	85,6	51,7	79,6
1996	3 452	83,9	51,3	67,3
1997	3 060	88,6	50,9	60,1
1998	2 676	87,5	50,5	53,0
1999	2 510	93,8	50,1	50,1
2000	2 461	98,0	49,7	49,5
2001	2 449	99,5	48,9	50,2
2002	2358	35,2	48,5	48,6
2003	2427	36,2	48,0	50,6
2004	2307	34,4	47,6	48,5
2005	2264	33,8	47,3	47,9

Як свідчать дані табл. 1.5 спад виробництва у хлібопекарній галузі розпочався у 1991 році. Історично це співпало з переходом України від командно-адміністративної до ринкової економіки. Суттєвим був спад виробництва у 1996 році, коли обсяг порівняно з 1990 роком становив 15.1 %. У цілому слід зазначити, що найбільшим за обсягом спостерігався спад у виробництві у період між 1991 та 2004 роком. Однак у 1999-2005 роках простежується тенденція стабілізації обсягів виробництва. Відсоткові та абсолютні зрушення є більш-менш стабільними +; – 0.1 – 0.2 відсотки та 12- 150 тис. тон відповідно.

Більш наочно можна проілюструвати різкий спад виробництва, якщо порівняти його обсяги з 1950 роком. Навіть у післявоєнний час справи у хлібопекарній галузі були кращі – у 1950 році було вироблено 2 821 тис. т. хлібопродуктів. Однак слід зазначити, що зниження обсягів виробництва відбувалось різними темпами у різних регіонах України – якщо у Закарпатській та Івано-Франківській областях обсяг виробництва хліба та хлібобулочних виробів скоротився аж у 10 разів у порівнянні з 1990 роком, то у Херсонській області лише у 2 рази (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

***Виробництво хліба та хлібобулочних виробів за регіонами України, тис. т.
(за даними Держкомстату України)***

↓ Регіон \ рік →	1985	1990	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Україна	773348	6701	4114	3452	3060	2676	2510	2461	2449	2356	2427	2305
Крим	264	244	216	175	147	118	111	106	101	91	91	84
Вінницька область	299	258	127	114	109	95	90	82	81	82	90	87
Волинська область	190	184	59	49	44	40	42	43	46	46	49	49
Дніпропетровська область	441	395	324	269	233	198	175	174	190	188	206	229
Донецька область	642	590	470	414	378	342	311	305	301	280	284	257
Житомирська область	297	249	144	122	109	98	92	82	83	82	79	73
Закарпатська область	231	243	91	59	44	36	29	22	22	21	22	20
Запорізька область	236	208	169	138	116	100	93	103	101	94	95	86
Івано-Франківська область	243	251	93	66	48	30	26	24	22	21	24	23
Київська область	254	219	123	98	82	70	63	51	52	49	45	49
Кіровоградська область	158	135	81	69	55	46	38	35	36	39	37	34
Луганська область	380	334	262	218	179	156	149	148	135	123	125	112
Львівська область	448	428	198	158	139	121	114	107	106	100	99	92
Миколаївська область	163	141	98	83	68	54	43	49	56	54	56	57
Одеська область	306	276	196	164	151	129	117	106	109	109	112	114
Полтавська область	299	252	145	114	95	81	76	82	86	83	87	84
Рівненська область	220	206	69	59	52	39	34	37	39	42	43	39
Сумська область	300	261	142	120	115	105	104	97	91	83	84	79
Тернопільська область	186	164	46	33	28	21	19	20	19	20	22	20
Харківська область	397	361	271	227	197	167	147	145	140	136	136	124
Херсонська область	144	138	115	102	100	88	82	73	64	57	57	51
Хмельницька область	244	224	96	86	84	77	85	65	65	68	71	64
Черкаська область	248	217	109	97	93	82	78	75	75	76	80	75
Чернівецька область	160	152	62	46	35	30	28	23	26	26	26	27
Чернігівська область	285	267	134	113	96	82	79	74	73	74	72	72
м. Київ	282	272	246	238	243	251	273	309	309	292	315	283
м. Севастополь	31	32	28	21	20	20	22	24	21	20	20	21

Хоча як свідчать дані Держкомстату, узагальнені нами у таблиці 1.6, починаючи з 2000 року спостерігається тенденція зростання обсягів виробництва хліба та хлібобулочних виробів у деяких регіонах – у Волинській області на 3,7%, Рівненській на 8,8%, у Тернопільській на 5,3%, проте це зростання пов'язане скоріше зі збільшенням кількості хлібопекарних підприємств ніж із більш ефективним використанням виробничих потужностей, які на великих підприємствах і досі використовуються лише на 30–40%. Зростання кількості підприємств хлібопекарної галузі промисловості обумовлене створенням міні-пекарень у сільськогосподарських підприємствах (спілка селян “Прикарпаття” у Івано-Франківській області, селянські спілки ім. Л.Українки та Денисівський у Тернопільській області). Виробничі потужності міні-пекарень завантажені на 100%.

Щодо впливу зазначеного чинника (а саме розвитку міні-пекарень) на систему обліку витрат, яка є об'єктом нашого дослідження, то тут слід зазначити можливість і доцільність використання спрощеної системи обліку.

Дані додатку 3 свідчать про те, що суттєвий вплив на діяльність підприємств хлібопекарної промисловості мають такі чинники як нестача обігових коштів, застарілість обладнання, низька платоспроможність населення.

Одночасно слід відзначити, що хлібопекарні підприємства країни працюють лише на 50 відсотків проектної потужності [203, с. 105], при цьому виробництво хліба та хлібобулочних виробів у динаміці свідчить про поступове її зниження у 2000-2005 (Додатки К, Л).

Причини спаду, на нашу думку, пов'язані з наступними основними чинниками:

- відсутністю фінансування, кредитування та інвестування за рахунок державних коштів;
- постійним зростанням цін на енергоносії, тарифів на перевезення.

Нестача обігових коштів не дозволяла підприємствам ефективно вирішувати питання забезпечення сировиною й необхідними матеріалами, працювати стабільно й прибутково. Робота з низькою рентабельністю не давала їм можливості

розвиватись за рахунок власних коштів, а високі ціни на кредитні ресурси, що значно перевищують рентабельність і нестабільний рівень інфляції не дозволяли хлібопекарним підприємствам ефективно використовувати послуги кредитних організацій. У результаті галузь практично не розвивалась.

Проте тенденції обсягів виробництва починаючи з 2000 року свідчать, що хлібопекарні підприємства почали адаптуватись до умов ринку, шукати можливості самостійно вирішувати проблеми ресурсного та фінансового забезпечення. Одним із шляхів подолання кризового стану на великих хлібопекарних підприємствах стала їх диверсифікація, тобто впровадження виробництва нових видів продукції технологічно не пов'язаних з основним виробництвом. Зокрема впроваджено лінії з виготовлення безалкогольних напоїв. Не диверсифікували свою діяльність лише 62 підприємства з яких 10 приходяться на Чернігівську область [195, 196].

В цілому слід відзначити, що хліб та хлібобулочні вироби виготовляють підприємства різних типів. Насамперед це великі промислові хлібозаводи та хлібокомбінати (система Укрхлібпрому), мережа яких сформувалась ще за роки існування колишнього СРСР. Щодо них слід зазначити й те, що ряд підприємств перестали функціонувати зовсім, або були переобладнані під виробництво зовсім іншого профілю (для прикладу можна навести Золотниківський хлібозавод на Тернопільщині, який внаслідок реорганізації почав виробляти молочну продукцію – фактично став молокозаводом). Однак попри все сьогодні продукція великих підприємств є основною на споживчому ринку. Другою важливою складовою є хлібозаводи та пекарні споживчої кооперації України, які сконцентровані переважно в сільській місцевості (системи Укрпродспілки, Укоопспілки). Вони забезпечують хлібом і хлібопродуктами жителів села.

До третьої групи хлібопекарних підприємств належать ті, які виникли вже за роки незалежності України. Сучасні тенденції вітчизняного виробництва хліба й хлібобулочних виробів засвідчують на користь невеликих місцевих виробників, які здатні часто оновлювати асортимент і забезпечувати мешканців сусідніх кварталів свіжою якісною продукцією.

Частка малих підприємств в загальному обсязі виробництва продукції (в тому числі хлібопекарної) в динаміці зростає (за винятком Тернопільської області, де вона знизилася внаслідок переходу ряду малих підприємств до складу середніх та великих).

Однак, порівняння з аналогічними показниками розвинутих країн свідчить про відставання Західного регіону у цій галузі приблизно в 5-8 разів (Додаток М).

Цілком зрозумілим і об'єктивним у зв'язку з таким становищем є висновок про доцільність активізації розвитку малого підприємництва, особливо в хлібопекарній промисловості, оскільки саме завдяки появі невеликих підприємств досягається забезпечення здорової конкуренції, яка, в свою чергу, сприяє підвищенню якості хлібопекарної продукції.

Не заглиблюючись в детальні характеристики ефективності малого бізнесу, зауважимо наступне. Головним фактором економічної ефективності малих хлібопекарних підприємств є вузька спеціалізація як в галузі виробництва, так і стосовно засобів праці, які на них використовуються.

Малі хлібопекарні підприємства, як правило, виробляють обмежений асортимент хлібобулочної продукції (від 1-2 до 5-7 видів виробів) та одночасно застосовують вузькоспеціалізоване обладнання, яке дозволяє значно інтенсифікувати процес виробництва. Значною перевагою малих підприємств є нетривалі строки їх будівництва та освоєння, а також відсутність потреби у великих інфраструктурних підрозділах.

Окрім того, такі підприємства, особливо в галузі хлібопечення, здатні гнучкіше, ніж великі, реагувати на зміну попиту населення, вони можуть також більш мобільно задовольняти місцеві потреби в даній продукції. Загальнодержавне значення таких підприємств підкреслюється ефективністю використання трудових ресурсів шляхом створення додаткових робочих місць, що в сучасних умовах є особливо актуальним.

Проте не слід протиставляти малі й великі підприємства. Кожне з них відіграє свою роль в розвитку економіки. В хлібопекарній галузі обидві організаційні форми

повинні функціонувати злагоджено. Саме тому з метою виявлення сильних і слабких сторін їх слід розглядати одночасно. Це сприятиме розробці оптимальної концепції розвитку різних форм господарювання, їх можливої інтеграції та співробітництва в галузі хлібопечення.

Якщо за кордоном малі підприємства не в змозі конкурувати з великими підприємствами, то в Україні, особливо в галузі харчових виробництв, вони відіграватимуть важливу роль ще впродовж тривалого часу. Хлібопекарна галузь не є винятком. Міні-пекарні різних форм власності в Україні створюються, виготовляють продукцію і конкурують на ринку з великими хлібозаводами та з підприємствами споживчої кооперації. Обладнання малої потужності (міні-пекарні) почали встановлювати й на хлібозаводах для пристосування до частих змін асортименту (наприклад, таке обладнання встановлене на ТзОВ “Третій легіон”).

Виходячи з цілей і задач господарської діяльності, особливостей структури та організації управління у хлібопекарній промисловості діють виробничі об’єднання та самостійні підприємства.

До виробничих об’єднань (ВО) хлібопекарної промисловості відносяться об’єднання підприємств, що функціонують як єдиний виробничо-господарський комплекс незалежно від територіального розташування структурних одиниць та самостійних підприємств, що входять до нього, який включає декілька хлібозаводів, пекарень та інших підприємств, з централізацією функції управління (у окремих випадках з відособленим апаратом управління) (Волинське, Закарпатське, Львівське ВО та ін.).

До самостійних відносяться наступні хлібопекарні підприємства, що є юридичними особами:

- міні-пекарні – підприємства потужністю до 3 т за добу хліба та хлібобулочних виробів (ТОВ “ПАКОБО” у м. Ужгород, СП “Інтер-Бейкері” у м. Івано-Франківськ, ТОВ “ТЕХО” у м. Тернопіль та інші);

- пекарні – підприємства потужністю до 20 т за добу хліба та хлібобулочних виробів (Сінкевічевська у Волинській області, Городенковська у Івано-Франківській області та інші);

- хлібозаводи – підприємства, що виробляють хліб та хлібобулочні вироби, потужністю понад 20 т за добу, з кондитерськими цехами до 5 т за добу (у всіх обласних центрах, майже у всіх районних центрах та деяких селах – загалом 219 підприємств);

- хлібобулочні комбінати – підприємства, що включають декілька хлібозаводів, пекарень та інших цехів, що не є юридичними особами (у багатьох обласних та районних центрах та деяких селах);

- булочно-кондитерські комбінати – підприємства, що виробляють хлібобулочні та кондитерські вироби (у м. Львів).

Ці хлібопекарні підприємства можна назвати традиційними. До їх основного виробництва відноситься: виробництво хліба, булочних, бубликових, сухарних, здобних, кондитерських, пряничних виробів, млинцевого борошна.

Крім того освоїли виробництво хліба та хлібобулочних виробів і мають необхідне обладнання харчосмакові фабрики (Снятинська та Надвірнянська у Івано-Франківській області, Кіцманська у Чернівецькій області), харчокомбінати, заводи продтоварів (Косовський у Івано-Франківській області, Кам'янсько-Буський і Городоцький у Львівській області), макаронні фабрики (Бережанська у Тернопільській області), комбінати хлібопродуктів, хлібоприймальні підприємства (Чемеровецьке у Хмельницькій області) і навіть супермаркети (“Сільпо”, “Торговий світ”, “Родина”). Це стало можливим завдяки хлібопекарному обладнанню малої потужності (міні-пекарні з печами площею 2,4, 4, 8, 16 м² і відповідно продуктивністю для формового хліба 80, 160, 240, 320 кг/годину), що потребує під виробничі площі лише 40–45 м² і 85–90 м² під складські площі.

За даними Інформаційно-пошукової системи “Підприємства України” загальна кількість підприємств, що виробляють хліб і хлібобулочні вироби 793, за даними Новікова Ю.М. [125] – 996.

На деяких хлібопекарних підприємствах фінансовий стан не покращується через стримування зростання цін на хліб і хлібобулочні вироби місцевими адміністраціями, а також через постійні неплатежі з боку бюджетних організацій за отриману продукцію.

Отже, попри те, що виробничі потужності високо механізованих хлібопекарних підприємств, розташованих у великих населених пунктах, використовують всього на 50 %, щоденна доставка продукції хлібопечення у віддалені населені пункти є збитковою через великі транспортні витрати. Тому перспективним є збільшення мережі міні-пекарень у невеликих населених пунктах, фермерських господарствах, тобто там, де це економічно вигідно і доцільно, а також має значний соціальний ефект.

Іншим досить важливим показником, що характеризує хлібопекарну галузь є споживання хліба та хлібобулочних виробів на душу населення у рік. Хліб є продуктом, який споживають практично в кожній родині й який значною мірою впливає на раціон населення та визначає його калорійність. За різними джерелами [104, 108, 178] нормою споживання є 101, 117 кг на людину у рік чи 360 г на людину у добу. Проте частіш за все населення, яке має низьку купівельну спроможність, споживає набагато більше хліба, так як він є відносно дешевим харчовим продуктом.

В. Лиськов [108, с.56] зазначає, що у 1998 р. споживання хліба і хлібопродуктів – склало 126 кг, при нормі 101 кг. Однак підприємствами хлібопекарної галузі вироблено 2 676 тис. тонн хліба і хлібопродуктів, що за умов наявності 50,5 млн. чол. населення України дозволяє стверджувати, що на одну людину припадало лише 53,2 кг на рік. Виходить, що науковець помилився. Проте здійснивши детальний аналіз ситуації, яка склалась зі споживанням хліба і хлібопродуктів починаючи з 1994 року ми дійшли висновку, що В. Лиськов не помилився. У сільській місцевості у раціоні населення широко використовується само спечений домашній хліб. А у прикордонних районах Рівненської області, наприклад, хліб завозиться з Гомельської області (Республіка Білорусь). Випічці та

споживанню самоспеченого хліба у сільській місцевості сприяє також оплата праці натурою (зерном, борошном тощо) у сільськогосподарських підприємствах. Причиною завезення білоруського хліба і хлібобулочних виробів є більш низька ціна на них (у середньому у 2 рази).

Таким чином у хлібопекарній промисловості в сучасних умовах спостерігаються щонайменше дві позитивні тенденції:

1) зростання обсягів виробництва хліба та хлібобулочних виробів починаючи з 2000 року у Волинській, Рівненській, та Тернопільській областях. Основна причина спаду виробництва у інших регіонах країни – обмежена ємкість внутрішніх й зовнішніх ринків та недостатні сировинні ресурси. Наявні ж потужності дають змогу виробляти в усіх регіонах значно більше високоякісної продукції.

2) хліб та хлібобулочні вироби залишаються такими продуктами, що найбільше споживаються і займають важливе місце у раціоні харчування населення. Споживання хліба на душу населення є у межах фізіологічної норми.

Характерною рисою сучасного розвитку хлібопекарної галузі є також збільшення питомої ваги палива у 5,2 рази, електроенергії у 3,3 рази та загальновиробничих витрат у 3,8 рази у складі собівартості, що пов'язане зі зростанням цін на енергоносії.

Однак, позитивним моментом у розвитку хлібопекарної галузі в умовах ринку став розвиток конкурентного середовища, що забезпечує необхідність підвищення якості продукції, яка виробляється. Поява великої кількості малих підприємств, міні-пекарень змушує приймати рішення щодо удосконалення технології з метою покращення якості достатньо широкого асортименту хлібобулочних виробів, які виробляються.

Позитивним аспектом у розвитку виробництва хлібобулочної продукції в окремих областях Західного регіону в останні роки є зростання малого й середнього бізнесу, роль якого в забезпеченні регіонального економічного розвитку постійно зростає. Така ситуація забезпечується завдяки прийняттю ряду законодавчих і

нормативних актів, які стимулюють розвиток підприємств малого й середнього бізнесу не лише в хлібопекарній, а й в інших галузях національної економіки.

Слід зазначити, що в цьому випадку велику роль відіграють також місцеві органи влади й управління, які приймають певні стимулюючі рішення, що свідчить про значну увагу з їх боку до поставленої проблеми. Саме завдяки спільним зусиллям держави та місцевих органів управління в Західному регіоні було досягнуто хороших позитивних зрушень як щодо частки малих підприємств у загальному обсязі продукції, так і їх частки у виробництві хлібобулочної продукції.

Зважаючи на те, що в Україні хлібопекарна галузь є достатньо регламентованою з боку держави (включаючи державне регулювання цін), досвід країн з розвинутою ринковою економікою залишається бути актуальним для нашої держави.

Так, модель державної політики США, яка сформувалася історично та може бути виражена формулою – поєднання регулювання й дерегулювання – є цілком адаптованою до застосування в умовах України. Проте ставлення до питання доцільності державного втручання в підприємницьку діяльність в США доволі неоднозначне. Багато вчених економістів і практиків вважають помилковим трактування процесів регулювання та дерегулювання як полярних економічних й політичних феноменів.

В зарубіжній економічній літературі зазначається, що хоча регулювання природно вимагає посиленої присутності урядового контролю на ринках, в той час як дерегулювання – його відсутності, однак обидва процеси можуть бути спричинені однаковими або подібними політичними й економічними силами [214, с.26].

Позитивний досвід США полягає в створенні в 1953 році на правах федерального відомства Адміністрації в справах малого бізнесу, компетенція якої полягає в інформаційно-консультативній та кредитно-фінансовій підтримці дрібного й приватного бізнесу, що включає забезпечення підприємців-початківців довідковою літературою, брошурами, відповідями на практичні питання, пов'язані з

діловою діяльністю, порадами, інформуванням про наявний досвід функціонування підприємств обраної галузі, нормативно-правові умови виробництва, збуту, зовнішньоекономічної діяльності, а також умови одержання пільгових позик.

На відміну від США, Європейські країни в державному регулюванні підприємницької діяльності використовують досвід галузевого індикативного управління. Проте єдиного підходу в підприємницькій політиці в державах Західної Європи не розроблено.

У Франції, наприклад, домінує політика щодо націоналізованих галузей, у Німеччині – перевага надається індикативному методу управління галузями, а в Англії – відбувається скорочення державної власності у галузях. Хоча в індикативному управлінні більшості Західноєвропейських країн використовуються однакові основні заходи впливу на розвиток бізнесу – фінансова підтримка, податкова, кредитна й науково-технічна політика.

Слід зазначити, що головними критеріями вибору галузей, що підлягають державному втручанням в країнах з ринковою економікою, як і в Україні є: рівень виробництва, галузеві масштаби та потреба в продукції. За умови належності галузі до стратегічних, до неї застосовуються такі засоби впливу як торговельні тарифи, податки на користь внутрішнього виробництва, обмеження імпорту, а також спеціальні процентні ставки на позики, субсидії, звільнення від імпортних мит на устаткування й т.д. Причому японський уряд, наприклад, застосовує особливий статус до підприємств, які впроваджують нові технології. Для цього спеціально створено Японський банк розвитку з Фондом удосконалення національних технологій, розроблено Програму позик і інвестицій.

Україна в цьому плані значно відстає. Проте економічні умови в ній складаються на користь розвитку малого підприємництва, особливо в хлібопекарній галузі.

Переконливим свідченням цього є реорганізація ряду акціонерних товариств Тернопільської області в товариства з обмеженою відповідальністю, на створення

приватних підприємств. Зауважимо, що в цьому випадку змінюється організація структури управління (Додаток Н).

Це відповідним чином відбивається на витратному механізмі, оскільки спрощення й скорочення управлінського апарату супроводжується зменшенням адміністративних витрат, які в кінцевому результаті мають безпосередній вплив на кінцеві результати діяльності хлібопекарних підприємств.

Говорячи про витрати діяльності цих підприємств, важливо зосередити увагу на можливостях розвитку хлібопекарного виробництва шляхом раціонального використання отриманих прибутків. При цьому слід зосередити увагу на слабкість податкових стимулів щодо розвитку підприємницької діяльності в Україні в цілому та в хлібопекарній галузі зокрема.

Саме тому для розвитку сектора хлібопекарних підприємств необхідно використовувати певні податкові стимули. Ними можна скористатись, наприклад, для забезпечення розвитку новостворених підприємств. В цьому випадку можна також скористатись досвідом розвинутих країн, які застосовують різні податкові пільги, а саме: амортизаційні пільги, пільги щодо стимулювання науково-дослідних та дослідно-конструкторських робіт, пільги щодо формування резервних фондів, податкові кредити, податкові канікули та інші пільги.

На наш погляд, наприклад, податкові канікули можна було б встановлювати на літній період. Бо хоч в економічній літературі не досліджувалося питання сезонності хлібопекарного виробництва, однак практика засвідчує, що в літній період значно знижується споживання хлібобулочних виробів (ці дані підтверджуються інформацією про реалізацію печива, вафель та сухарної продукції по Тернопільській оптовій фірмі “Ровекс”).

Складність функціонування хлібопекарних підприємств в сучасних умовах пояснюється також наявністю серйозних проблем щодо сировинного забезпечення. Зважаючи на те, що для даної галузі характерна велика залежність кінцевих результатів діяльності від якості основної сировини – борошна, частка якого в собівартості продукції сягає 70 відсотків, важливо досягти у цьому плані

позитивних зрушень, оскільки практика засвідчує, що хлібозаводи України отримують близько 50 відсотків нестандартного борошна із низькими хлібопекарними властивостями. Хоча середній хімічний склад різних сортів борошна (згідно з даними літературних джерел) повинен бути таким, як подано в таблиці 1.7 [88, с. 22].

Таблиця 1.7

Середній хімічний склад різних сортів борошна

Вид і сорт борошна	Середній хімічний склад борошна, % на суху речовину						
	Пентозани	Крохмаль	Білки	Жири	Загальний цукор	Клейковина	Зола
Пшеничне борошно: Вищий сорт	1.95	79.0	12.0	0.8	1.8	0.1	0.55
I сорт	2.5	77.5	14.0	1.5	2.0	0.3	0.75
II сорт	3.5	71.0	14.5	1.9	2.8	0.8	1.25
Обойне	7.2	66.0	16.0	2.1	4.0	2.3	1.90
Житнє борошно: Сіяне	4.5	73.5	9.0	1.1	4.7	0.4	0.75
обдирне	6.0	67.0	10.5	1.7	5.5	1.3	1.45
Обойне	8.5	62.0	13.5	1.9	6.5	2.2	1.90

Проте практика діяльності досліджуваних хлібопекарних підприємств Західного регіону свідчить про наявність відхилень від середнього хімічного складу борошна, яке надходить від постачальників. Внаслідок цього існує негативний вплив на асортимент і якість хлібобулочної продукції. З цього приводу слід зауважити, що всупереч вимогам технології спеціалістам доводиться коригувати процеси й складові, щоб у такий спосіб покращити якість вироблюваної продукції.

Однак, такі операції є незаконними з точки зору стандартизації й вимог відповідних органів, причому затверджувати нові рецептурні документи – це процедура, яка вимагає дотримання цілого ряду умов. Таким чином, якщо з метою поліпшення якості готової продукції обирається шлях коригування технології

виробництва для нівелювання низьких характеристик сировини, то слід врахувати всі проблематичні аспекти затвердження нових рецептурних документів.

Вирішення проблеми зростання прибутку та рентабельності в сучасних умовах об'єктивно пов'язане з наявністю щонайменше двох альтернативних напрямів: удосконалення технології та оптимізація витратного процесу. Ці напрями відрізняються один від одного, однак між ними існує і певний зв'язок (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Напрями підвищення ефективності діяльності підприємств

Як видно з рис. 1.4 удосконалення облікового процесу займає одне з провідних місць в забезпеченні зростання ефективності та якості виробництва, що в кінцевому результаті має позитивний вплив на фінансові результати діяльності.

Враховуючи той факт, що величина витрат на виробництво продукції безпосередньо впливає на прибутковість і рентабельність – на перший план висувається питання забезпечення оптимального рівня витрат, зниження собівартості продукції, яка виробляється. Досягти цього неможливо без чітко налагодженої системи обліку витрат.

Як буде показано в розділі 2, витрати хлібопекарного виробництва, як свідчать дані динаміки їх структури на ТзОВ “Надзбруччя хліб”, Чортківського хлібзаводу і ПП “Білобожниця хліб”, характеризуються значною часткою основної сировини (борошна), заробітної плати, амортизаційних відрахувань тощо. Звідси впливає особливий інтерес до цих видів витрат з точки зору необхідності удосконалення обліку.

По багатьох видах хлібобулочної продукції суттєвою складовою витрат є витрати на упакування. Світовий досвід свідчить, що упакований хліб, порівняно з не упакованим залишається свіжим при випіканні з пшеничного борошна – в 3 рази, з житнього – в 4 рази, з додаванням висівок – в 5 разів довше [203, с.107].

На думку О.Г.Чубар [203, с.107], яку ми повністю підтримуємо, використання різноманітного пакувального матеріалу для хлібобулочних та кондитерських виробів – справа надзвичайно необхідна. Вирішення її ускладнюється тим, що в країні зменшилось обсяги виробництва тари та пакувальних матеріалів, а ті, що виробляються і використовуються в харчовій промисловості за основними показниками та якістю друку значно відстають від зарубіжних аналогів.

Середній обсяг продукції у фасованому вигляді не перевищує в Україні 26 відсотків від загального обсягу, в той час, як у розвинутих країнах частка розфасовування сягає 80-90 відсотків. За таких умов наша продукція різко втрачає

конкуренстоспроможність, витісняється імпортом товаром не завжди високої якості й часто з простроченими термінами вживання.

Отже, без розв'язання проблеми забезпечення виробництва харчових продуктів тарою та упаковкою неможливо досягти успіху в питаннях забезпечення широкого асортименту товарів харчової й у тому числі хлібопекарної галузі. Окрім того, вирішення проблеми упакування дозволить вирішити ряд інших завдань. По-перше, зростання термінів зберігання вигідне, як для споживача, так і для виробника. По-друге, упаковка зменшуватиме потребу в переробці нереалізованого та зачерствілого хліба, захищатиме від висихання під час експедиції, втрат ресурсів в торгівлі, громадському харчуванні й побуті. По-третє, що не менш важливо, упаковка забезпечує зберігання та транспортування продукції в належному санітарно-гігієнічному стані, підвищує культуру обслуговування.

Як свідчать дослідження, склад виробничих витрат хлібопекарних підприємств хоч і має загальні тенденції (їх структура є відносно однаковою в ряді областей Західного регіону, однак на окремих хлібопекарних підприємствах існують певні відмінності в складі статей витрат. Наш погляд, це залежить не лише від обраного методу обліку виробничих витрат, а й від організаційної структури виробництва. Причому різниця полягає в різному ступені деталізації витрат.

Слід відмітити, що в процесі дослідження теоретичних джерел і даних практики стосовно складу витрат хлібопекарних підприємств були виявлені деякі дискусійні моменти та підходи, які вимагають обґрунтування чи заперечення. У зв'язку з цим важливо виявити та дати критичну оцінку різних класифікацій витрат, здійснити вибір класифікаційних ознак, обґрунтувати доцільність і можливість їх застосування в такій галузі як хлібопекарна промисловість тощо. Окрім того, вимагає дослідження також проблема категоріального визначення поняття витрат (витрат), виявлення доцільності їх віднесення до валових витрат з метою податкового обліку, включення у первісну вартість товару та ряд інших проблемних дискусійних аспектів.

1.3. Сучасний стан обліку та внутрішньогосподарського контролю витрат на підприємствах хлібопечення

В умовах жорсткої конкуренції між підприємствами більше шансів на виживання мають ті з них, на яких в будь-який момент можна чітко визначити рівень попиту на продукцію, кількість та якість товарів на складі і в якому обсязі слід здійснювати подальше їх виробництво або придбання. Ефективне вирішення цих питань неможливе без належно організованого оперативного та бухгалтерського обліку.

Теоретичні засади бухгалтерського обліку та контролю виступають інструментарієм проведення, відображення, визнання, оцінки та прогнозування соціально-економічних процесів. Відповідно до існуючих вимог методики обліку повинні забезпечувати об'єктивність реальних оцінок сучасного економічного стану, перспектив і можливостей розвитку господарюючих суб'єктів. Кожна ділянка обліку зобов'язана сприяти зростанню ефективності виробництва, підвищенню якості продукції та забезпеченню раціонального використання наявних ресурсів.

У зв'язку із значними змінами, що відбуваються в організації і техніці ведення бухгалтерського обліку витрат виробництва, його удосконалення нерозривно пов'язане з вирішенням актуальних завдань в економіці України: збільшенням обсягу виробництва продукції (робіт, послуг), зниженням собівартості продукції, підвищенням продуктивності праці, виявленням і використанням внутрішньо – господарських резервів.

Для успішного розв'язання всіх цих проблем потрібні не лише спеціальні фундаментальні дослідження. Необхідно максимально зорієнтувати науковців і практиків не тільки на запозичення зарубіжного досвіду, а й на розвиток найкращих вітчизняних традицій обліку, здатних забезпечити в умовах національної економіки високі результати.

Проте одночасно з цим поза увагою вчених залишилася проблема впливу реформи на організацію обліку витрат діяльності хлібопекарних підприємств. Оскільки і планування, і облік повинні базуватися на загальних принципах і підходах, тобто на загальній методології, то стає зрозумілим, що одночасно з перебудовою системи обліку має здійснюватися і перегляд методологічних засад визначення собівартості.

Безпосередній вплив на формування собівартості хлібопекарної продукції має організація обліку прямих і накладних витрат, вдосконалення системи контролю за рівнем витрат, оперативність отримання інформації про рівень витрат тощо.

Як відомо, основними факторами зростання прибутку є:

- збільшення обсягу виробництва;
- зниження собівартості продукції (в т.ч. зменшення витрат праці; зниження прямих матеріальних витрат (покращення використання обладнання, палива, енергії, матеріалів, зменшення позавиробничих витрат тощо).

Собівартість хлібопекарної продукції має досить складну внутрішню будову, або структуру. Розмежування різних елементів собівартості дає змогу здійснювати їх облік і на цій основі визначити загальний обсяг витрат, виявляти закономірності та тенденції їх динаміки, а з цим і шляхи зниження.

Структуру собівартості хлібопекарної продукції з метою розробки системи пропозицій по зниженню рівня витрат доцільно, на наш погляд, розглядати у двох площинах: за елементами витрат і за статтями калькуляції. Такий підхід забезпечує єдність двох основних аспектів управлінського та бухгалтерського обліку.

На наш погляд саме поєднання управлінського (окремі автори для позначення вживають термін внутрішньогосподарський) та фінансового обліку забезпечує ефективні важелі оперативного впливу на рівень витрат. Виходячи з цього однією з найбільш вагомих проблем, яку слід вирішити на теоретичному рівні є проблема узгодження та забезпечення взаємозв'язку управлінського і бухгалтерського обліку в хлібопекарній галузі. Ця проблема супроводжується також взаємопов'язаними

супутніми особливостями і недоліками. Оскільки система управлінського обліку вимагає додаткових фінансових витрат, то найбільш доцільно її застосовувати на великих виробничих хлібопекарних підприємствах. Тоді поза увагою залишаються малі суб'єкти господарювання, яких в даній галузі є більше ніж 40 відсотків від загальної чисельності підприємств. Отже теоретичні розробки повинні бути спрямовані на створення зручної, нескладної і недорогої системи управління витратами. Це особливо актуально в умовах ринкового середовища.

Ринкові відносини визначають також важливе значення показника собівартості, як економічної категорії. Цей показник є одним з найбільш важливих в управлінні економічними параметрами хлібопекарного виробництва. У цьому показнику знаходять відображення зростання продуктивності праці, економія ресурсів, технічний прогрес. Це один з найбільш важливих інструментів ведення господарства.

Визначення собівартості в економічній літературі прийнято називати калькулюванням. Собівартість характеризує всі сторони виробничої діяльності господарської ланки. Також вона тісно пов'язана з рівнем цін на використання сировини і матеріалів, палива, енергії, з рівнем цін на випущену продукцію.

Вищезазначене дозволяє стверджувати, що собівартість хлібопекарної продукції – системний показник, який характеризує всі сторони діяльності виробничих підприємств і в кінцевому рахунку результати їх роботи, відображає не тільки процеси виробництва, а й процеси розподілу продукції.

Собівартість відображає виробничі відносини на підприємстві, відображає в грошовій формі частину суспільних витрат і включає величину витрат на витрачені сировину та матеріали (борошно, допоміжні матеріали), заробітну плату, паливо, енергію тощо. Значення показника собівартості в управлінні хлібопекарним підприємством дозволяє визначити цільову функцію (мету) обліку витрат виробництва (рис. 1.5) і на цій основі будувати теоретичні дослідження.

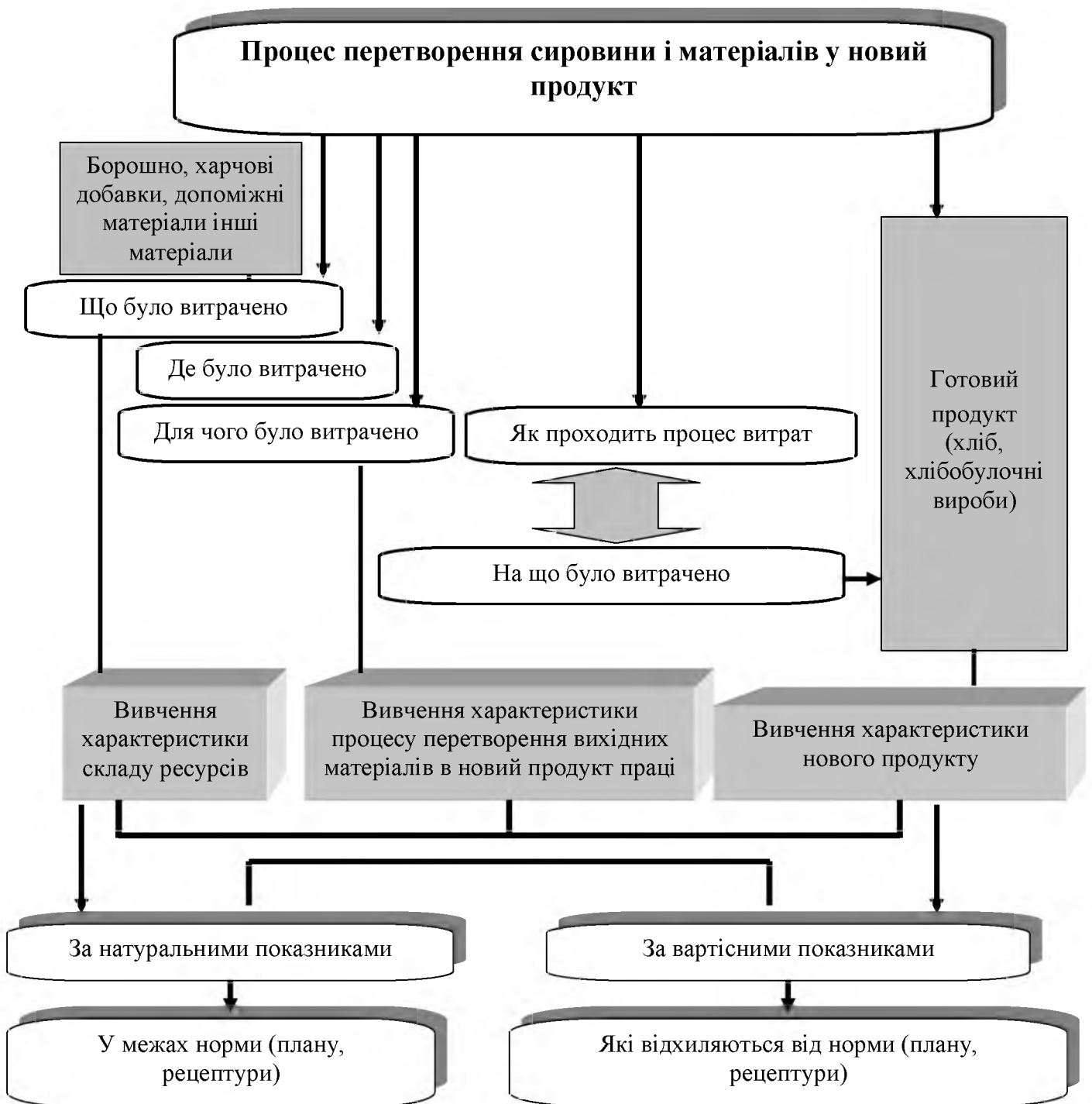


Рис. 1.5. Цільова функція бухгалтерського обліку витрат на виробництво на хлібопекарних підприємствах

Рисунок 1.5 свідчить, що з даних бухгалтерського обліку повинно бути видно: скільки, яких матеріалів було витрачено на виробництво, їх натуральні та вартісні

параметри, характеристика перетворення речовини у новий продукт праці, кількісні і вартісні характеристики нового продукту праці.

Незважаючи на різноманітність видів схем виготовлення хлібопекарної продукції облік витрат на виробництво на таких підприємствах можна подати як процес, який складається з кількох етапів:

- облік формування елементів витрат за центрами первинного використання ресурсів виробництва (сировини і матеріалів та ін.) і за ознаками (прямі, або непрямі витрати);

- розподіл та перерозподіл витрат за напрямками у відповідності до особливостей технології та організації виробництва;

- зведення витрат за проміжними та кінцевими центрами витрат;

- визначення сукупної собівартості продукції;

- визначення собівартості окремих видів продукції;

- облік витрат окремих видів продукції.

В хлібопекарній галузі всі етапи супроводжуються рядом проблем. Так, перший етап характеризується проблемою оптимізації документообороту та розмежування витрат на прямі і непрямі.

Перерозподіл витрат супроводжується проблемою вибору критерію такого розподілу. Облік визначення сукупної собівартості продукції характеризується (згідно вимог П(С)БО) проблематичністю визначення повної собівартості, адже ряд витрат, що мають відношення до виробництва продукції списуються за рахунок фінансових результатів. Особливою є також проблема обліку собівартості окремих видів та одиниць продукції, яка в хлібопекарній галузі супроводжується використанням умовних вимірників обсягу виробництва (для перерахунку використовуються нормативні коефіцієнти перерахунку, що передбачає можливість виникнення похибок).

Актуальність вимог удосконалення стосується як первинного, так і зведеного обліку, адже облік витрат на виробництво потрібен для визначення суспільних

витрат і одержаних результатів, його дані також використовуються при обчисленні національного доходу, величини чистої продукції, при співставленні міжгалузевих балансів. Окрім того, надзвичайно важливо, на наш погляд, зосередити увагу на удосконаленні системи внутрішньогосподарського обліку та управлінні витратами.

Діяльність хлібопекарних підприємств в сучасних умовах, як і інших суб'єктів господарювання будь-якого профілю спрямована на послідовне забезпечення виконання двох основних завдань. Перше – зростання прибутку завдяки розширенню асортименту продукції, збільшенню обсягу діяльності. Друге – зростання прибутку за рахунок покращання механізмів управління і контролю, зниження витрат, прискорення обігу коштів, впровадження ефективних технологій, боротьби за покупця.

У першому випадку відбувається швидке збільшення витрат, хоча загальний кінцевий результат може поліпшуватися за рахунок збільшення обсягів реалізації.

Зменшити витрати у другому випадку можливо лише тоді, коли є достатньо повна інформація про всі процеси, які відбуваються на підприємстві, тобто існує добре налагоджена система оперативного обліку, що і є одним з напрямів даних наукових досліджень.

Для забезпечення завершеності наукового теоретичного дослідження з метою розробки системи пропозицій з удосконалення обліку витрат хлібопекарного виробництва необхідно визначити його основні завдання. На наш погляд саме через виняткову роль обліку витрат, перед ним ставляться наступні основні завдання:

1. Дієвий контроль за нормативним використанням сировини, матеріалів, палива, електроенергії, витрат на оплату праці, а також витрат на обслуговування виробництва і управління.
2. Оперативне виявлення непродуктивних витрат і втрат у виробництві з метою подальшого попередження їх виникнення.
3. Зведення витрат за місцями їх виникнення і в цілому по підприємстві.

4. Правильне розмежування витрат між різними видами готової хлібопекарної продукції.

5. Своєчасне і точне визначення та віднесення фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом продукції на її собівартість.

Для цього потрібен своєчасний і точний облік виробничих витрат, який забезпечував би правильне віднесення їх на відповідні види виробів. Щоденний поточний облік витрат по місцях виникнення витрат, повсякденне виявлення відхилень від встановлених норм, причин і винуватців цих відхилень, повинен задовольняти вимоги оперативного управління виробництвом.

Світова тенденція розвитку економічних систем потребує пристосування до загальноновизнаних, науково – обґрунтованих системних стандартів і акцентує увагу на доцільності їх застосування. Реформування економіки України в цілому та хлібопекарної галузі зокрема, інтеграція у світове економічне середовище та зміна податкового кодексу створюють нові економічні реалії, які повинні адекватно відображатися в обліку.

Так, сучасний облік витрат хлібопекарного виробництва здійснюється в умовах коли було прийнято Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та впроваджено П(С)БО, які мали б пристосувати вітчизняний бухгалтерський облік до нових умов та наблизити до міжнародних стандартів обліку.

Проте, введення вказаних документів і їх застосування в такій важливій галузі людської діяльності як виробництво хлібопродуктів, викликало низку проблем, які зводяться до наступного:

- недосконалість П(С)БО – положення розроблені дуже поверхово, не описують багатьох термінів і загалом нагадують неякісне копіювання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

- неузгодженість П(С)БО з податковим законодавством і навпаки.

Застосування в Україні міжнародних стандартів, тобто прийняття П(С)БО, загострило неузгодженість між бухгалтерським обліком та податковими розрахунками. Це зумовлено тим, що нова нормативна база бухгалтерського обліку та попередньо прийняті податкові закони регламентують різні підходи щодо бухгалтерського обліку та проведення податкових розрахунків.

Непослідовність нормативної бази України виявляє себе в частині обліку доходів та витрат хлібопекарних підприємств, основних засобів, запасів, відстрочених податкових активів і зобов'язань. Все це надалі впливає на визначення прибутку підприємства, що підлягає оподаткуванню, методика розрахунку якого радикально відрізняється в податковому і бухгалтерському обліку.

Питання обліку й контролю витрат, собівартості продукції, робіт і послуг достатньо повно висвітлені в нормативних і інструктивних документах, однак, в хлібопекарній галузі це питання має свої проблеми до яких відносяться: порядок формування собівартості хлібобулочної продукції в фінансовому та управлінському обліку; підвищення оперативності процесу розрахунку собівартості; посилення внутрішнього економічного контролю за її формуванням; використання облікової інформації про собівартість в управлінні виробництвом і інші.

Окрім того, на сучасному етапі важливою проблемою, яка безпосередньо стосується обліку на хлібопекарних підприємствах, виступає також пошук резервів зниження витрат. Спрямованість на вирішення даної проблеми в хлібопекарній промисловості вимагає розгляду можливостей забезпечення таких резервів за рахунок раціонального використання матеріалів і сировини (основну частку якої складає борошно), скорочення витрат від браку, непродуктивних витрат і витрат, незадовільної організації використання машин і обладнання тощо.

Забезпечити досягнення зниження собівартості за даними напрямками можна завдяки правильному вибору підходу до побудови внутрішньогосподарського обліку витрат на виробництво.

В.В.Сопко зазначає, що до обліку витрат існують два основні підходи [181, с.506]. Перший підхід спрямований на удосконалення калькуляції та контролю витрат, пов'язаних із кожним окремим видом готової продукції. У такому разі, на думку вищезазначеного автора, йдеться про поділ всіх витрат на прямі та непрямі (загальні). Системи обліку, що реалізують цей підхід, призначені для обчислення повних витрат у собівартості продукції. Дане твердження в цілому має обґрунтування, однак, уточнення в дужках “загальні”, на наш погляд, в смисловому та стилістичному значенні вжите невірно, адже в даному випадку воно ніби виступає синонімом терміну “непрямі”, що є абсолютно хибним.

Другий підхід спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, вміння коригувати їх залежно від змін ринкової кон'юнктури та зовнішніх чинників. Цей підхід реалізують системи неповних витрат у собівартості продукції.

В.В.Сопко зауважує, що перелічені підходи до обліку ґрунтуються на відображенні залежності витрат від змін в обсязі та структурі виробленої готової продукції. Відповідно постає потреба класифікувати витрати на змінні (продуктивні) та сталі. Якщо перший підхід орієнтований на виробництво, то другий – на ринок. “Ринкові” системи обліку забезпечують у кожному звітному періоді контроль над впливом розміру витрат на обсяг готової продукції та результати від реалізації продукції. У них відображається і зворотний вплив. Основним оціночним показником у цих системах є “результат бруто”, який у міжнародній практиці називають також внеском на покриття [181, с.506].

При цьому результат бруто знаходять як різницю доходу від реалізації та змінних витрат. Він є джерелом покриття сталих витрат і прибутку. Сталі витрати розглядаються у даних системах обліку як одне ціле (блок) і не порівнюються з конкретними виробами. Орієнтований на ринок підхід до обліку витрат привів до формування в економічно розвинених країнах нових варіантів обліку. Окремі з них можуть бути ефективно використані в обліковій практиці хлібопекарних

підприємств.

Так, у США був розроблений облік змінних витрат (“директ-кост”), у Європі – облік покриття, причому у двох різновидах: у Франції – це система “витрати-випуск”, у ФРН – “покриття витрат”. Усі згадані варіанти дають змогу певною мірою спростувати облік, зводячи його до моделювання змін однієї змінної, а саме йдеться про залежність витрат від змін обсягів та структури виробництва.

Позитивними рисами “ринкових” систем обліку витрат є гнучкість та простота їх практичного застосування у короткострокових розрахунках, характерних для підприємств з диференційованим серійним чи масовим виробництвом, що зазнає впливу кон’юнктурних коливань. Недоліком цих систем є занадто складні обчислення націнки на покриття сталих витрат.

Це пояснюється тим, що націнка містить крім сталих витрат ще й прибуток, а через це витрати змішують з доходами. Саме тому орієнтовані на ринок системи обліку витрат непридатні для прийняття середньо – та довгострокових рішень з таких питань, як зміни у виробничому потенціалі підприємства, у структурі та видах його витрат. Такі питання особливо характерні для підприємств із коротко чи середньо – строковим виробничим циклом (характерним для хлібопекарних підприємств), який охоплює вузький асортимент.

Треба зазначити, що питаннями можливості удосконалення обліку в Україні займалися у всі часи. Причому вітчизняні вчені досягли значних позитивних результатів, наприклад, в галузі обліку витрат (в тому числі нормативний метод). Зважаючи на думки вчених про необхідність в умовах ринку забезпечувати не констатацію вже здійснених фактів, а можливість впливати на явища в процесі їх обліку (тобто перетворення бухгалтера із звичайного фіксатора господарських операцій (подій) у активного аналітика та співучасника господарювання).

Дискусія про доцільність кардинального реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку до сьогодні залишається актуальною. Багато вчених роблять логічний висновок про певну штучність, надуманість тверджень окремих

економістів, які стараються довести абсолютні переваги зарубіжного досвіду. Порівняння вітчизняної практики обліку з зарубіжним, наприклад французьким досвідом, дозволяє прослідкувати ряд спільних рис, які, за умови незначних змін, матимуть однакову принципову структуру.

У Франції діють дві системи бухгалтерського обліку, які є достатньо різними за алгоритмом. Перший варіант ґрунтується на “Рахунках витрат за елементами” (клас 6) та “Рахунках доходів за видами” (клас 7). Причому кожен клас може мати велику кількість субрахунків, які характеризують кожен окремий вид витрат чи доходів.

Визначення фінансового результату теж здійснюється двома методами: лінійним (з відображенням новоствореної вартості як підсумок) і співвідношенням витрат з випуском, або як його ще називають методом з відображенням по дебету рахунку “Результат” витрат, а по його кредиту – випуск продукції у звітний період (система “Витрати – випуск”).

Причому останній, дуже схожий до вітчизняної системи бухгалтерського обліку. Принципова різниця полягає лише в тому, що на відміну від систем “Витрати – випуск” у вітчизняній практиці витрати порівнюють з реалізацією. Така практика якраз враховує національні особливості економіки. Адже, не все, що виробляється у нас користується таким попитом, щоб виробник був упевнений у негайній реалізації виробленого ним продукту.

В Україні, також на жаль відсутня практика, яка рекомендована міжнародними стандартами, щодо віднесення отриманих підприємством субсидій на експлуатаційні та інвестиційні цілі включаються до випуску. Причому експлуатаційні субсидії даного року повністю включаються у випуск цього року, а інвестиційні субсидії включаються в випуск протягом 5-ти років рівними частками (але не більше 5-ти років).

При другому методі новостворена вартість за рік (НВР) визначається за формулою:

$$\text{НВР} = \text{ОР} \pm \text{ЗЗГВ} + \text{ВВП} - \text{ВСП}, \quad (1.1)$$

де ОР – обсяг реалізації всього;

ЗЗГВ – зміна запасів готових виробів незавершеного виробництва;

ВВП – виробництво для власних потреб;

ВСП – всього спожито за період (в дебеті рахунку).

Розглянутий алгоритм наочно показує структуру рахунку та склад експлуатаційних та інших витрат виробництва (дебет рахунку), причому основні особливості визначення фінансового результату зводяться до наступного:

- новостворена вартість визначається за даними фінансової звітності;
- фінансовий результат обліковується без визначення фактичної собівартості виготовленої, відвантаженої і реалізованої продукції.

Завдяки цьому досягається значне зниження трудомісткості облікових робіт, однак даний метод вимагає високої професійності бухгалтерів, оскільки управлінський аспект французької системи обліку передбачає аналіз обсягів реалізації, собівартості, кошторисів, калькуляції, спонукає до боротьби за локальні перемоги (по економії праці, часу, матеріалів), до аналізу збереження матеріалів на підприємстві і т.п. Це складський, реалізаційний і технологічний облік, метою якого виступає в кінцевому результаті мінімізація витрат і забезпечення зростання прибутків.

Калькування вказаного досвіду у вітчизняній практиці, на наш погляд, не зможе вирішити проблему раціонального обліку витрат і результатів діяльності. Однак, вдале застосування елементів системи, адаптованих до умов України безумовно матиме успіх.

Як свідчить дослідження економічної думки сучасні системи внутрішньогосподарського обліку витрат пропонується класифікувати за двома ознаками: 1) повнотою відображення витрат у собівартості продукції; 2) ступенем нормування та контролю витрат. Оскільки на хлібопекарних підприємствах в сучасних умовах для практики обліку характерне використання обох підходів,

важливою складовою наукового дослідження, на наш погляд, має стати вибір оптимального варіанту та розробка конкретних рекомендацій щодо його застосування (до слова слід зауважити, що в хлібопекарній галузі, як і в багатьох інших галузях промисловості до сьогодні не розроблені галузеві рекомендації з питань формування складу витрат і калькулювання собівартості виробленої продукції).

У першому випадку системи відрізняються ступенем повноти відображення витрат, у собівартості продукції поділяються на повні (вони фіксують всі витрати) та неповні, часткові (фіксують тільки частину витрат).

У другому випадку системи поділяються на ненормативні (фактичні) та нормативні (стандартні) системи. Одночасне використання названих двох підстав приводить до певної класифікації системи обліку витрат (рис. 1.6).



Рис. 1.6. Вихідна класифікація методів обліку витрат діяльності [180,с.508]

Вищевказані системи обліку повних витрат передбачають відображення абсолютно всіх витрат у собівартості продукції. У цих системах витрати групуються за такими ознаками: 1) елементами; 2) центрами виникнення та центрами відповідальності; 3) видами продукції. Тобто зазначені системи не суперечать

обліковій практиці великих хлібопекарних підприємств і матимуть позитивний вплив на забезпечення ефективності їх функціонування за умови впровадження.

Практика хлібопекарних підприємств свідчить, що поділ непрямих витрат на них також умовний. Адже обираючи базу, ми визначаємо наперед наслідки поділу непрямих витрат. Подвійний поділ призводить до неточностей наслідків хлібопекарного виробництва, оскільки за цією системою дохід від виробництва та реалізації залежить не лише від виробництва як такого, не від ринкового попиту на вироби, а від того, які дані зафіксовано в акті про розмір незавершеного виробництва та які маніпуляції виконувалися з розподільчими коефіцієнтами. Цим обґрунтовується обмеженість використання цієї системи обліку витрат для прийняття управлінських рішень.

Першим варіантом систем обліку методом повних витрат є облік фактичних витрат, що традиційно використовується в бухгалтерському обліку. Варіант передбачає всебічне і точне відображення в собівартості продукції (виробів, послуг та робіт) абсолютно всіх витрат, які мали місце у процесі діяльності, за такими ознаками: прямі та непрямі.

Другий варіант систем обліку методом повних витрат ґрунтується на уявленні про те, якими мають бути витрати на виробництво. Система обліку припускає виявлення неповної собівартості продукції, тобто собівартості без непрямих (загальних) витрат.

У зарубіжній практиці існує також варіант системи обліку неповних витрат, який ґрунтується на обліку змінних витрат. Він припускає виявлення неповної собівартості продукції без непрямих, але тільки сталих (загальних) витрат. Цей варіант дістав назву “директ – кост”.

Така система обліку витрат передбачає поділ їх на змінні, які прирівнюються до прямих, та сталі, що ототожнюються з непрямыми. Ця система зводиться до того, що тільки змінні (прямі) витрати поділяються за готовими виробами, а сталі (непрямі) витрати повністю відносяться на загальні фінансові результати того звітного періоду, в якому вони виникли.

Отже, відрхувавши за кожним виробом із виручки від реалізації (відпускної

ціни) змінні витрати для виробництва цього виробу, одержимо бруutto-прибуток за кожним виробом. Сукупний бруutto-прибуток від усіх реалізованих виробів призначений для покриття загальної суми сталих витрат.

Така система обліку веде до того, що сталі витрати не співвідносяться із запасами готової продукції та не фіксуються в обсягах незавершеного виробництва. Завдяки такій особливості система орієнтує бухгалтерський облік не на процес витрат, а на процес реалізації. Покладені в її основу принципи обліку відповідають вимогам вивчення ринку.

Системи, що враховують повну собівартість, орієнтовані на виробництво, а їх принципи обліку відповідають вимогам відображення технологічних аспектів процесу виробництва. З точки зору хлібопекарних підприємств, де технологічний процес не є настільки складним, щоб зосереджувати на ньому всю увагу, вивчення та удосконалення даного підходу має, на наш погляд ряд переваг і є актуальним.

Окрім того, реалізація хлібопекарної продукції – одна з найбільш важливих сторін (після виробництва) діяльності суб'єктів господарювання, оскільки саме в тут найбільш повно проявляється процес кругообігу коштів, а оптимізація грошових потоків, як відомо – важливий чинник ефективності функціонування виробничих підприємств.

Характерною властивістю калькуляції за основними витратами є віднесення на хлібобулочний виріб лише тих витрат, які залежать від обсягів виробництва та ступеня використання виробничих потужностей підприємства.

Даний варіант методу неповних витрат відкриває нові перспективи перед бухгалтерським обліком, особливо тих, хлібопекарних підприємств, для яких характерні невеликі обсяги виробництва. У нормативній (стандартній) системі обліку змінних витрат поетапно знаходить відображення наступна інформація:

- фактична кількість сировини, матеріалів, робочої сили тощо та фактична ціна за одиницю відповідного компонента;
- фактична кількість та нормативна ціна за одиницю.

Ще одним перспективним методом обліку витрат ми вважаємо нормативний. Нормативний метод обліку є дорогим та громіздким, однак застосування окремих

його елементів в практиці хлібопекарних підприємств дозволить досягти зниження рівня витрат.

Іншою важливою складовою системи забезпечення зниження собівартості є здійснення контролю за відображенням операцій з обліку витрат. Він може здійснюватися шляхом проведення внутрішньогосподарського контролю. Завданнями такого контролю на хлібопекарних підприємствах є:

- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат діяльності;
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат та наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;
- підтвердження правильності методу розподілу непрямих витрат, що закріплений в наказі про облікову політику і використовується на підприємстві;
- перевірка правильності та обґрунтованості планування розміру прямих витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг), та визначення кошторисних ставок розподілу накладних витрат;
- вивчення правильності нагромадження, розподілу та списання загальновиробничих витрат;
- перевірка правильності відображення адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат;
- вивчення правильності нагромадження та списання витрат фінансової, інвестиційної та надзвичайної діяльності;
- підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат діяльності;
- перевірка повноти, правильності та достовірності і відображення інформації про витрати діяльності в бухгалтерській та інших видах звітності.

Окрім того завданням контролю також може бути, наприклад:

- 1) збирання та обробка інформації про витрати для прийняття управлінських рішень зі стратегічних питань;

- 2) аналіз діючих стратегій і оцінка їх гнучкості та можливостей адаптації до змін у зовнішньому середовищі з метою забезпечення ефективного впливу на витрати;
- 3) оцінка перспектив і можливостей зниження рівня витрат;
- 4) дослідження динаміки собівартості та факторів впливу на неї для розробки пропозицій і заходів щодо можливого її зниження тощо.

Успіх та дієвість такої форми контролю як внутрішньогосподарський контроль на хлібопекарних підприємствах залежить від наявності чіткої методики його здійснення. Окрім того така методика має бути не надто громіздкою та дорогою, оскільки, як уже зазначалося в хлібопекарній галузі діє багато малих підприємств, для яких додаткові витрати для організації системи внутрішньогосподарського контролю є неприпустимими. Щоб застосовувати внутрішньогосподарський контроль (в тому числі у вигляді окремих виконавців чи структурних підрозділів) необхідна його висока окупність та ефективність.

На жаль, в економічній літературі, як свідчать наші дослідження, питанням внутрішньогосподарського контролю витрат на хлібопекарних підприємствах приділяється мало уваги. Методика такого контролю також не розроблена, використовуються, як правило, загальні підходи. Це має негативний вплив на кінцеві результати контролю, адже, як відомо, для кожної підгалузі економіки характерні власні особливості, котрі часто мають суттєвий вплив на величину витрат і результати функціонування суб'єкта господарювання в цілому в цілому.

Адаптація облікової та контрольної практики до міжнародних вимог, безумовно, має значне позитивне значення, проте такі процеси вимагають виваженого підходу, врахування наявного позитивного вітчизняного досвіду, а також належних досліджень з метою пошуку найбільш оптимальних варіантів обліку та контролю.

Дослідження літератури з питань внутрішньогосподарського контролю витрат, а також відповідної практики свідчить про наявність в них ряду прогалин. Стан такого контролю на хлібопекарних підприємствах характеризується наступними основними аспектами:

- відсутність єдиного підходу до категоріального визначення;
- недосконалість загальної методології та методики проведення внутрішньогосподарського контролю витрат;
- відсутність ефективної методики внутрішньогосподарського контролю витрат хлібопекарних підприємств.

Вищевказані аспекти-проблеми можуть бути вирішені з допомогою теоретичних наукових досліджень. В цілому ж, напрошується висновок про те, що лише забезпечення комплексної взаємодії обліку та контролю дозволить досягти хороших позитивних результатів при прийнятті управлінських рішень в процесі виробництва, а також забезпечить значну економію витрат.

Висновки до розділу 1

1. Облік витрат в даний час супроводжується цілою низкою проблемних питань, які, в першу чергу, пов'язані з категорійним визначенням суті виробничих витрат і їх групуваннями. Відповідно до визначених проблемних аспектів здійснено конкретизацію таких понять, як прямі та непрямі витрати, постійні й змінні витрати, загальновиробничі витрати тощо, розроблено авторську позицію щодо складу статей витрат і калькулювання собівартості продукції з урахуванням специфіки хлібопекарної галузі та запропоновано уточнити ці витрати у діючих нормативно-правових актах України з метою забезпечення більш точного калькулювання собівартості хлібопекарної продукції в контексті національної реформи бухгалтерського обліку.

2. Дослідження динаміки обсягів виробництва, споживання, а також цін на хлібобулочні вироби свідчить про тенденції їх зростання і підкреслює необхідність формування адекватної методики та політики щодо обліку виробничих витрат, яка виступає суттєвою умовою розвитку конкурентного середовища, підвищення якості продукції та зниження цін на неї.

3. Важливим напрямом удосконалення обліку та резервом зниження собівартості є формування науково обґрунтованого переліку статей витрат і методики обчислення собівартості. У процесі організації обліку на хлібопекарних

підприємствах слід виходити з уточненої автором класифікації витрат виробництва. Відповідно до неї рекомендованими є наступні статті витрат: витрати борошна; витрати додаткової сировини; витрати інших складників; пряма заробітна плата; нарахування на пряму заробітну плату; витрати на утримання обладнання виробничого призначення; паливо; загальновиробничі витрати. А з метою удосконалення методики обчислення повної собівартості продукції рекомендується методика розподілу загальновиробничих витрат, яка базується на розрахунках коефіцієнтів розподілу, в основі котрих лежить ціна хлібобулочних виробів, або використання зарубіжного досвіду, а саме порядку розподілу накладних витрат за бюджетною ставкою на одиницю замовлення або одиницю випущеної продукції, що матиме надзвичайно позитивний вплив на спрощення та підвищення оперативності самої процедури розрахунків собівартості одиниці продукції (робіт чи послуг).

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ ХЛІБОПЕКАРНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ТА ШЛЯХИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Вітчизняний і зарубіжний досвід обліку прямих витрат на виробництво

Важливою умовою ефективного функціонування, а також управління хлібопекарним підприємством є повнота, достовірність і оперативність отримання інформації про витрати, які виступають основою формування собівартості хлібобулочної продукції.

Основним нормативним документом, що регламентує відображення витрат хлібопекарного підприємства в бухгалтерському обліку, як уже зазначалося є П(С)БО 16 “Витрати”.

Разом із введенням в дію національних стандартів обліку дещо змінився підхід до формування виробничої собівартості хлібопекарної продукції, однак, на наш погляд, суттєвих чи принципових змін загального складу прямих витрат на виробництво та реалізацію це не викликало.

Дослідження фінансово-господарської діяльності підприємств хлібопекарної промисловості свідчить про наявність у них виробничих дільниць з різними типами бригад, які спеціалізуються на обслуговуванні однорідних технологічних процесів. Окрім того окремі досліджувані суб'єкти господарювання характеризуються комплексом взаємопов'язаних різнорідних процесів. Зрозуміло, що це обумовлює специфіку обліку витрат на виробництво в кожному структурному підрозділі (цеху).

Як свідчить облікова практика хлібопекарних підприємств для потреб управління здійснюється розрахунок повної фактичної собівартості продукції. При цьому використовується традиційна методика розподілу непрямих витрат, в тому числі, тих, котрі згідно рекомендацій національних стандартів списуються на фінансові результати діяльності (адміністративні витрати, витрати на збут тощо). Базою розподілу виступає одиниця умовної хлібопекарної продукції (ум. т). При

цьому основою повної фактичної собівартості виступає виробнича собівартість, відображена в даних бухгалтерського обліку та підсумки рахунків непрямих витрат.

Склад прямих витрат хлібопекарної промисловості визначається пунктами 12-15 П(С)БО 16 “Витрати”. Згідно даного нормативного акту до прямих витрат слід відносити:

- прями матеріальні витрати;
- прями витрати на оплату праці;
- інші прями витрати, що формують виробничу собівартість.

До прямих витрат на виробництво належать матеріальні витрати. Матеріальні витрати – це сума витрачених на виробництво сировини, матеріалів, напівфабрикатів, палива, енергії. Матеріальні витрати у хлібопекарному виробництві є найбільш суттєвими.

Майже на кожному досліджуваному хлібопекарному підприємстві матеріальні витрати займають велику частину. Їх питома вага становить від 25 до 97 відсотків від загальних витрат на виробництво (Рис. 2.1, Додаток П).

Як свідчить рис. 2.1, частка витрат (вартість) борошна в різних видах хліба становить від 51 до 79 відсотків від загальних витрат виробництва, найнижчою вона є у здобі з маком – 21.5 відсотка, а найвищою у бублику Подільському – 95.3 відсотка. Значною, особливо в таких хлібобулочних виробках як “Підковка”, “Булка з кремом”, “Здоба з маком”, “Калач Віночок” є також частка вартості допоміжних матеріалів. Вона коливається від 36 до 13 відсотків від загальної суми витрат. Ці дані також підтверджуються звітними калькуляціями досліджуваних підприємств (Додатки Р.1- Р.4).

Цим визначається необхідність особливо точного контролю та обліку за раціональним використанням сировини і матеріалів у виробництві, оскільки економія матеріальних витрат суттєво знижує собівартість продукції і потребу в ресурсах.

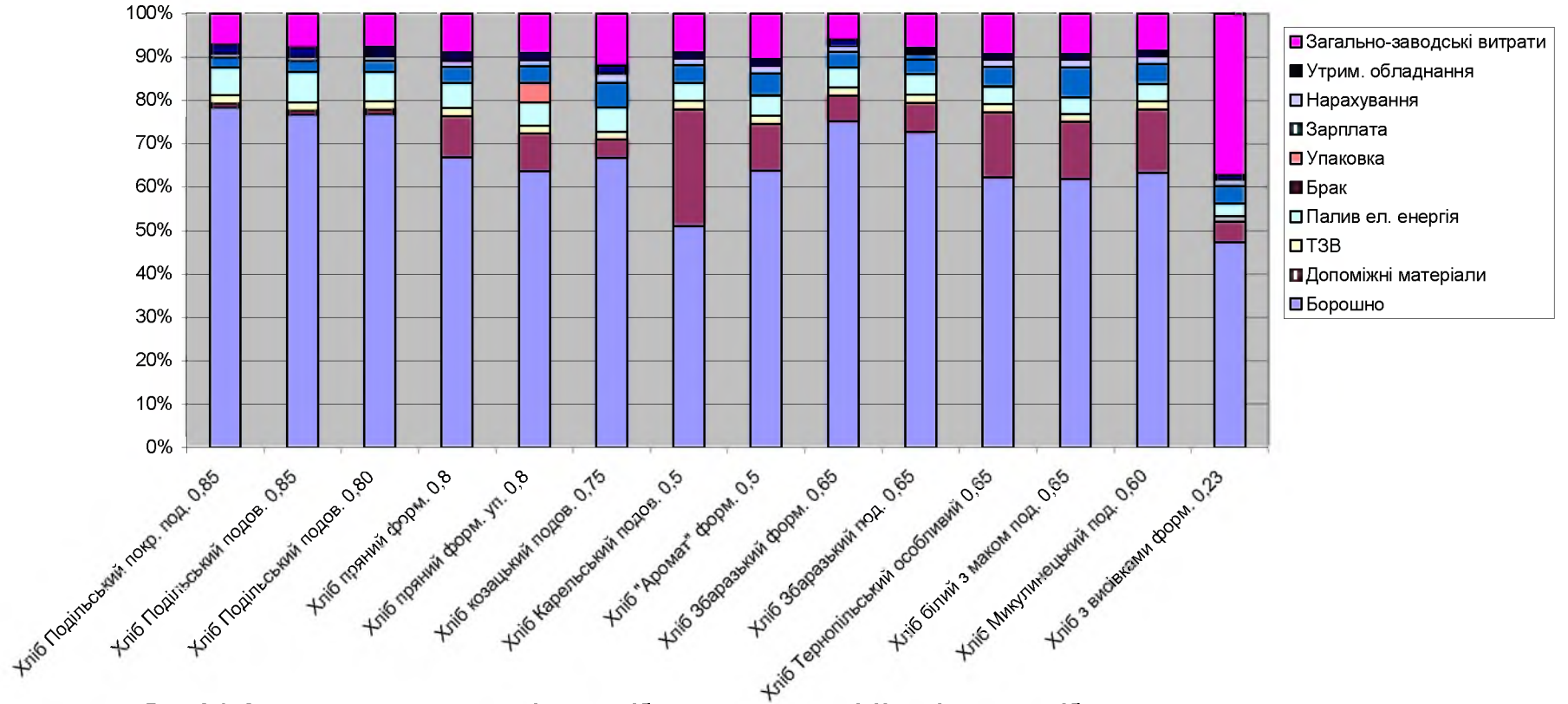


Рис. 2.1. Структура витрат на окремі види хлібопекарної продукції Чортківського хлібзаводу

Цифрові дані підтверджують висновок про те, що одним із найважливіших напрямів вдосконалення облікових робіт у хлібопекарній галузі є забезпечення ефективнішого використання всіх видів матеріальних ресурсів. Це вимагає розгляду та розробки нових підходів до організації і методології обліку матеріальних витрат й у тому числі використання позитивного зарубіжного досвіду.

Вивчення зарубіжного досвіду щодо питань становлення оптимального складу (переліку) статей витрат, в тому числі і матеріальних, дозволяє стверджувати, що одним із можливих варіантів для вітчизняних хлібопекарних підприємств є досвід Данії. Облік прямих витрат в Данії, як зазначається в економічній літературі [111, с. 110] ведуть за такими статтями:

- а) матеріали;
- б) оплата праці, в тому числі:
 - заробітна плата робітників;
 - винагороди робітникам;
 - інші види оплати.
- в) оплата за оренду виробничих приміщень;
- г) маркетингові витрати;
- д) амортизація;
- е) інші витрати.

Ознайомлення з діючою практикою обліку на вітчизняних хлібопекарних підприємствах свідчить, що можливості застосування позитивного зарубіжного досвіду є достатньо широкими. Багато спільних рис забезпечують безболісний перехід до ведення обліку витрат за методикою зарубіжних країн. Одночасно, виділення, наприклад, в складі витрат такої статті, як маркетингові витрати (у практиці вітчизняних хлібопекарних підприємств така стаття відсутня), забезпечить належний рівень пошуку каналів збуту, що, в свою чергу, сприятиме зростанню прибутковості виробництва.

З точки зору маркетингової орієнтації для ефективного управління збутовою діяльністю найважливішим інструментом є оперативна аналітична інформація, яка

передбачає облік і аналіз даних по збуту: за різні часові періоди, за асортиментними групами продукції, за конкретними марками. Облік таких даних дозволить визначити лідера серед усіх марок товару та аутсайдерів, а також допоможе при “впорядкуванні” асортименту.

Можна також запропонувати ввести групування організацій-споживачів продукції за критерієм дотримання умов договору та платіжної дисципліни. Практичне втілення цієї пропозиції може знайти своє відображення через розробку і складання спеціальних аналітичних таблиць, які б відображали терміни оплати згідно договору і фактично здійснений розрахунок. Для тих, які дотримуються погоджених сторонами умов, розробити заходи заохочення (допомога у рекламі, премії, знижки та інші заходи просування). Необхідно зосередити увагу на пошуку нових посередницьких організацій, можливо більш платоспроможних, а також таких, які могли б взяти на себе виконання функцій по збуту продукції.

Позитивний вплив на формування іміджу хлібопекарних підприємств Західного регіону мало б розширення відкриття фірмових магазинів, можливо магазинів-кав'ярень.

Дуже пасивною поведінка хлібопекарних підприємств, як виробників у співпраці з посередниками, оптовою та роздрібною торгівлею щодо надання фінансової допомоги та участі у спільних рекламних заходах. А як засвідчує досвід, саме заходи такого характеру, як реклама та стимулювання збуту, найчастіше стають рушіями активізації збуту.

В сучасній практиці функціонування хлібопекарних підприємств Західного регіону приділяється найменше уваги маркетинговим комунікаціям, в той час, коли саме вони є об'єктом найбільших зусиль у провідних фірм світу. Це найслабше місце у діяльності хлібопекарних підприємств і основний чинник програшу продукції у пошуку каналів та ринків збуту. Діяльність і політика у маркетингових комунікаціях хлібопекарних підприємств не планується і не має послідовного характеру.

Досвід свідчить, що вартість рекламних послуг досить висока. Але при добре продуманих діях організацією рекламної діяльності можна було б досить успішно здійснювати і власними силами.

Зокрема, на найближчий період, враховуючи невеликі фінансові можливості для проведення рекламної компанії, можна порекомендувати зосередити увагу хоча б на діяльності, спрямований на інформування споживачів про товар та формування іміджу підприємства, як виробника високої якості, формування доброзичливого ставлення до товару та фірми, тобто використати всі можливості “паблік рілейшинз”. Корисними були б статті про ту продукцію, яка має лікувально-протекторні властивості та здатність виводити з організму важкі елементи, статті про роботу над розробкою нових видів хлібопекарної продукції.

Досить потрібною та ефективною була б реклама на місці продажу (розміщення різного роду наклейок в магазинах, барах, кафе).

Більш дорогою є зовнішня реклама, але її переваги досить вагомі, а тому слід поклопотатися про виготовлення хоча б декількох рекламних щитів, для розміщення їх у обласних центрах та інших містах Західного регіону України.

Ефективна рекламна компанія по просуванню та позиціонуванню хлібобулочних виробів може привернути увагу нових покупців, які недостатньо проінформовані про продукцію і значно розширити ринки збуту.

З цією метою на замовлення підприємства можна розробити детальний план комунікаційної діяльності до кінця року, написати вищезгадані статті, виконати роботу по вибору ЗМІ для рекламної кампанії, тощо.

У активізації маркетингової діяльності містяться значні резерви покращення конкурентних позицій підприємства та збільшення його частки на ринку хлібопродукції в Західному регіоні.

Проаналізувавши сильні і слабкі сторони хлібопекарного підприємства можна зробити висновок про відсутність чи наявність чіткої маркетингової стратегії позиціонування і просування продукції. Щоб почати виробляти новий вид продукції, спершу слід вивчити потреби кінцевого споживача. Саме з його

вподобань і смаків починається весь процес дистрибуції. Необхідно чітко знати, якій кількості людей і в якому регіоні до вподоби цей чи інший продукт.

Сьогодні кожна успішна компанія чи підприємство пильно стежить за просуванням власного товару на всіх ланках збуту. Для цього виробник повинен мати своїх дистриб'юторів, які спеціалізуються на просуванні його продукції. При кожних дистриб'юторах створюються свої фокус-команди. Це команди торгових агентів під керівництвом супервайзерів і регіонального менеджера, які безпосередньо просуватимуть лише продукцію даного хлібопекарного підприємства. Вони повинні слідкувати за наявністю асортименту та викладкою продукції у магазинах, відстежувати основних конкурентів в даному регіоні, формувати ефективну цінову політику. Сьогодні на ринку існує безліч найменувань торгових марок, тож без послуг дистриб'юторів просто не обійтись. Для стимулювання продаж можна розробити систему знижок для дистриб'юторів та у магазинах, а саме знижки залежно від обсягів продажу протягом року та річні бонусні знижки залежно від обсягу закупівель. Однак ідеальним варіантом в даному випадку буде такий, коли торговий агент працює на одного виробника. Адже щоб продати товар, він повинен добре розумітися на ньому, на його властивостях, перевагах чи навіть недоліках, якщо такі є. Він має знати про нього абсолютно все, аби жодне запитання не змогло загнати його в глухий кут.

Коли підприємство намагається охопити всі канали збуту (великий гурт, супермаркети, ринки, роздріб), воно повинно мати дуже швидкий і достовірний зв'язок із клієнтом. Це дає змогу знати його вподобання, запити й оперативно реагувати на зміну кон'юнктури. Виробництво стає мобільнішим. За таких умов компанія виробляє не те, що хоче, а те, що бажає споживач. Найбільш суттєвий вплив на витрати здійснюють функціональні фактори пов'язані із його успішним функціонуванням. До цих факторів ми відносимо:

а) задіяння додаткової робочої сили;

б) комплексне управління якістю – впевненість, що якість продукції є одним із головних факторів, що забезпечують конкурентну перевагу;

в) раціональне використання потужностей – вибір найкращого варіанту із наявних на підприємстві;

г) ефективність планування підприємства з точки зору внутрішньозаводської логістики;

д) використання зв'язків із постачальниками і замовниками в контексті ланцюжка цінностей і витрат підприємства.

Таким чином, до складу статті маркетингові витрати ми пропонуємо відносити витрати на формування маркетингових комунікацій, які були коротко списані нами вище. Однак виділення окремою статтею маркетингові витрати у складі прямих витрат можливе лише за умови їх витрачання на конкретний вид хлібопекарної продукції та й то у разовому порядку. Більш доцільно вважати ці витрати непрямими та включати їх до собівартості окремих виробів шляхом розподілу пропорційно до обсягів реалізації.

Як відомо, відправним моментом побудови обліку матеріальних витрат є класифікація та оцінка виробничих запасів. На основі класифікації та оцінки формуються номенклатури-цінники.

П(С)БО 9 “Запаси” запаси для цілей бухгалтерського обліку рекомендує у вигляді економічної класифікації розмежовувати на наступні групи:

1) сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

2) незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;

3) готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

4) малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.

Ми схилиємося до думки, що хлібопекарна галузь, маючи свої специфічні особливості вимагає і адекватної класифікації виробничих запасів, що вже було нами зазначено у першому розділі дисертаційної роботи. Наша позиція в цьому полягає у доцільності використання економічної і технічної класифікації у вигляді їх інтеграції з ціллю найбільшого врахування специфіки галузі. Таким чином при організації обліку виробничих витрат ми рекомендуємо виходити з наступної класифікації виробничих запасів:

- основна сировина: борошно хлібопекарське;
- додаткова сировина: цукор і мед, жири, молоко та молочні продукти, крохмаль, патока, солод, висівки пшеничні, зародки пшеничні харчові та ін.;
- інші складники: дріжджі, вода, сіль;
- тара: мішки, картонні ящики, дерев'яні ящики, дерев'яні бочки фанерні барабани, металеві бочки, банки, бідони, фляги, дерев'яні лотки;
- паливо: дрова, торф, вугілля, рідке та газоподібне паливо, електроенергія.

Основою побудови обліку матеріалів є їх кількісно-якісна характеристика, тому обов'язковим є показники кількості та якості у первинних документах у момент передачі їх у виробництво. Згідно рекомендацій вітчизняних стандартів бухгалтерського обліку, а саме П(С)БО 9 “Запаси” можна використовувати різні методи оцінки та списання запасів у виробництво (ФІФО, метод середньої вартості, ціни реалізації та ін.). Методика списання запасів на витрати виробництва достатньо детально описана в економічній літературі, однак суттєвим недоліком вітчизняної практики є наявність розбіжностей у вимогах податкового та бухгалтерського законодавства щодо методів оцінки. Згідно вимог Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” рекомендованими є лише метод списання вартості виробничих запасів за методом ФІФО, а також списання за фактичною вартістю з розподілом транспортно – заготівельних витрат. Таке становище є обмеженням самостійності виробників у галузі вибору раціонального методу ведення обліку.

Проведені нами дослідження свідчать що хлібопекарні підприємства використовують різні методи списання виробничих запасів, що визначено у наказах про облікову політику. Так, наприклад ТЗОВ “Надзбруччя хліб”, ВАТ “Тернопільхліб”, ВАТ “Кременецький хлібозавод”, ПП “Білобожниця хліб” практикують списання запасів за середньозваженою ціною. Інші досліджувані підприємства, а саме ВАТ “Бережанський хлібозавод”, ВАТ “Дрогобицький хлібокомбінат”, ТЗОВ “Третій легіон”, Ковельський хлібокомбінат, ВАТ “Володимир-Волинський хлібозавод” тощо не визначають в обліковій політиці методу списання виробничих запасів, однак використовують традиційний спосіб, що передбачає розподіл транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ).

Згідно з П(С)БО 9 “Запаси” пропонується два варіанти включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості придбаних за плату запасів, а саме “метод прямого рахунку” (аналогічний порядок передбачено у IAS 2 “Inventories” [120, с. 57]) та метод розподілу їх між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули за звітний місяць (метод середнього відсотку).

У хлібопекарній промисловості підприємства можуть застосовувати метод прямого рахунку. Обґрунтуванням цього служить те, що зазвичай виробничі запаси на ці підприємства надходять переважно від постійних постачальників. Постійні зв'язки з постачальниками і замовлення у визначених обсягах (партиях запасів), оптимальність якого визначається завдяки наявності нормативів витрат і орієнтовних обсягах виробництва, дозволяє розрахувати витрати на транспортування.

Особливо це просто зробити при безтарному зберіганні борошна, яке застосовується на переважній більшості хлібопекарних підприємств Західного регіону України, адже транспортування здійснюється автоборошновозами. Вони є спеціальним транспортним засобом для перевезення лише борошна, а отже вся сума транспортно-заготівельних витрат може бути прямо включена до первісної вартості

борошна, яке перевозиться. А от метод середнього відсотку є, на нашу думку, недоцільним для застосування на підприємствах хлібопекарної галузі промисловості.

Окрім того, на нашу думку для хлібопекарних підприємств, що займаються лише хлібопеченням доцільно використовувати метод середньозваженої собівартості, метод ФІФО та оцінку за нормативними затратами, а для тих підприємств, які крім виробництва займаються ще й торговельною діяльністю – оцінку за цінами продажу.

Під випуском матеріалів на виробництво розуміють їх споживання безпосередньо в процесі виробництва. Відпуск на виробництво сировини, матеріалів, напівфабрикатів на досліджуваних хлібопекарних підприємствах здійснюється на основі оформлених документів, у яких зазначається їхня вага або кількість відповідно до діючих норм витрат, а також шифри виробів, видів або груп продукції, на виробництво якої вони відпускаються.

Основними документами для оформлення відпуску матеріалів у виробництво на хлібопекарних підприємствах є накладні (рідше вимоги).

Однак особливістю обліку та здійснення відпуску сировини й матеріалів на хлібопекарних підприємствах є те, що зі складу вона відпускається лише за наявності належним чином оформленого виробничого завдання. Його виписує завідувач виробництвом (технолог) у одному екземплярі. У завданні вказуються найменування та кількість виробів, що підлягають випічці кожною бригадою за зміну, а також розраховується, скільки та яких матеріалів повинно бути відпущено зі складу на виконання завдання. Розрахунок здійснюється за наступною методикою:

I етап:

Визначається відсоток виходу хлібопекарної продукції (за видами) залежно від фактичної вологості борошна. Для цього на досліджуваних хлібопекарних підприємствах використовують спеціальні розрахункові таблиці.

II етап

Розрахунок ваги готової продукції.

III етап

Визначення потреби у борошні, виходячи з норм виходів та виробничого завдання.

При цьому потреба в борошні по кожному найменуванню та сорту виробу, що вказані у виробничому завданні визначаються виходячи з наступних позицій: маси готової продукції (М) та норми виходу продукту (хліба), що відповідає фактичній вологості борошна, використаного у виробництві (НВ). Таким чином потреба борошна (ПБ) на виробництво запланованого обсягу виробничого завдання (ПБ) дорівнює:

$$\text{ПБ} = \text{М} \times 100 / \text{НВ}. \quad (2.1)$$

Слід зазначити, що важливе значення при цьому має правильність розрахунку норми виходу продукції. Згідно визначень, які даються в економічній літературі норма виходу продукту виражає співвідношення маси виробленої продукції до маси фактично використаного борошна. А норма виходу хліба, виходячи із галузевих нормативних рекомендацій – це мінімально допустима маса хліба, виготовленого відповідно до затвердженої рецептури з 100 кг борошна.

IУ етап

Обчислення потреби у додаткових матеріалах, виходячи з норм за затвердженою рецептурою.

Наприклад, бригада за одну зміну повинна виробити (за приклад взято ТЗОВ “Надзбруччя хліб) наступні два види продукції:

1. “Хліб пшеничний з маком” (0.8 кг) у кількості 2000 шт.
2. Батон “Подільський” (0.5 кг) у кількості 1500 шт.;

При цьому фактична вологість борошна 1-го гатунку дорівнює 14 %;

Здійснюємо розрахунок згідно запропонованої вище методики:

I етап

Знаходимо норму виходу хліба за формулою:

$$\text{НВ} = \text{НВб} \times 100 / (100 - 14.5 + \text{ФВ}), \quad (2.2)$$

де НВб – норма виходу хліба при базовій вологості в % (цей показник є заданим); ФВ – фактична вологість використаного борошна (%).

Підставивши відповідні показники у формулу (2.2), отримаємо: НВ = 145.95 % для хліба і НВ = 138.67 % для батонів.

II етап

Вага готової продукції:

1. “Хліб пшеничний з маком” 2000 шт. $\times 0.8 = 1600$ кг;
2. Батон “Подільський” 1500 шт. $\times 0.5 = 750$ кг.

III етап

Фактична потреба у борошні, виходячи з норм виходів та виробничого завдання:

1. “Хліб пшеничний з маком”:
 $1600 \times 100 / 145.95 = 1096.27$ кг
2. Батон “Подільський”:
 $750 \times 100 / 138.67 = 540.85$ кг.

IV етап

На цьому етапі використовуються норми витрат, встановлені в рецептурах (табл. 2.1, 2.2), які розробляються головними технологами хлібопекарних підприємств згідно з ГОСТами й затверджуються керівником підприємства.

Таблиця 2.1

Норма витрати допоміжних матеріалів на 100 кг борошна (“Хліб пшеничний з маком”)

Найменування сировини, напівфабрикатів та показників технологічного процесу	Витрати сировини		
	Опара	Тісто	Посипка
Борошно пшеничне вищого гатунку, кг	70	30	
Дріжджі хлібопекарські пресовані, кг	1.5	0.5	
Сіль кухонна харчова, кг		1.5	
Олія соняшникова, кг		1.5	
Вода, кг		за розрахунком	
Мак, кг			0.3
Тривалість бродіння, хв	120 ± 30	40 ± 20	
Початкова температура, С	27 ± 1	27-30	
Кислотність кінцева, град.	3.0 ± 0.5	$K_{хл} \pm 0.5$	
Вологість, %		$W_{хл} \pm 0.5$	

Знаходимо потребу у додаткових матеріалах (ПДМ), виходячи з норм (n_1), які передбачені рецептурою:

1. “Хліб пшеничний з маком”:

а) сіль: ПДМ = $1096.27 \times 1.5 / 100 = 16.44$ кг;

б) дріжджі: ПДМ = $1096.27 \times (1.5 + 0.5) / 100 = 21.92$ кг;

в) олія соняшникова: ПДМ = $1096.27 \times 1.5 / 100 = 16.44$ кг;

г) мак ПДМ = $1096.27 \times 0.3 / 100 = 3.29$ кг.

2. Батон “Подільський”:

а) сіль: ПДМ = $540.85 \times (1.4 + 1.4) / 100 = 15.14$ кг;

б) дріжджі: ПДМ = $540.85 \times (0.5 + 0.5) / 100 = 5.41$ кг.

Таблиця 2.2

Норма витрати допоміжних матеріалів на 100 кг борошна (батон “Подільський”)

Найменування сировини, напівфабрикатів та показників технологічного процесу	Витрати сировини			
	Густа закваска	Тісто	Рідка закваска	Тісто
Борошно житнє обдирне, кг	22	27	13	35
Борошно пшеничне першого гатунку, кг		40		40
Дріжджі хлібопекарські пресовані, кг		0.5		0.5
Сіль кухонна харчова, кг		1.4		1.4
Закваска, кг	19	57	38	76
Вода, кг	16	за розрахунком	25	за розрахунком
Борошно житнє в заквасці, кг		33		25
Закваска спіла, кг	28	56	42	84
Тривалість бродіння, хв.	120-240	60-90	180-240	60-90
Початкова температура, С	25-28	28-30	26-29	28-31
Кислотність кінцева, град.	10-13	7-10	9-11	7-10
Вологість, %	52 ± 1	$W_{\text{хл}} \pm 1$	75-77	$W_{\text{хл}} \pm 1$

Потребу у борошні та допоміжних матеріалах необхідно розрахувати на весь асортимент виробів, які передбачається випекти, тобто розрахунки є досить громіздкими. Тому нами, на основі вище зазначених етапів обчислень, розроблено алгоритм (рис.2.2), який дозволяє автоматизувати всі розрахунки в потребі борошна і допоміжних матеріалів.

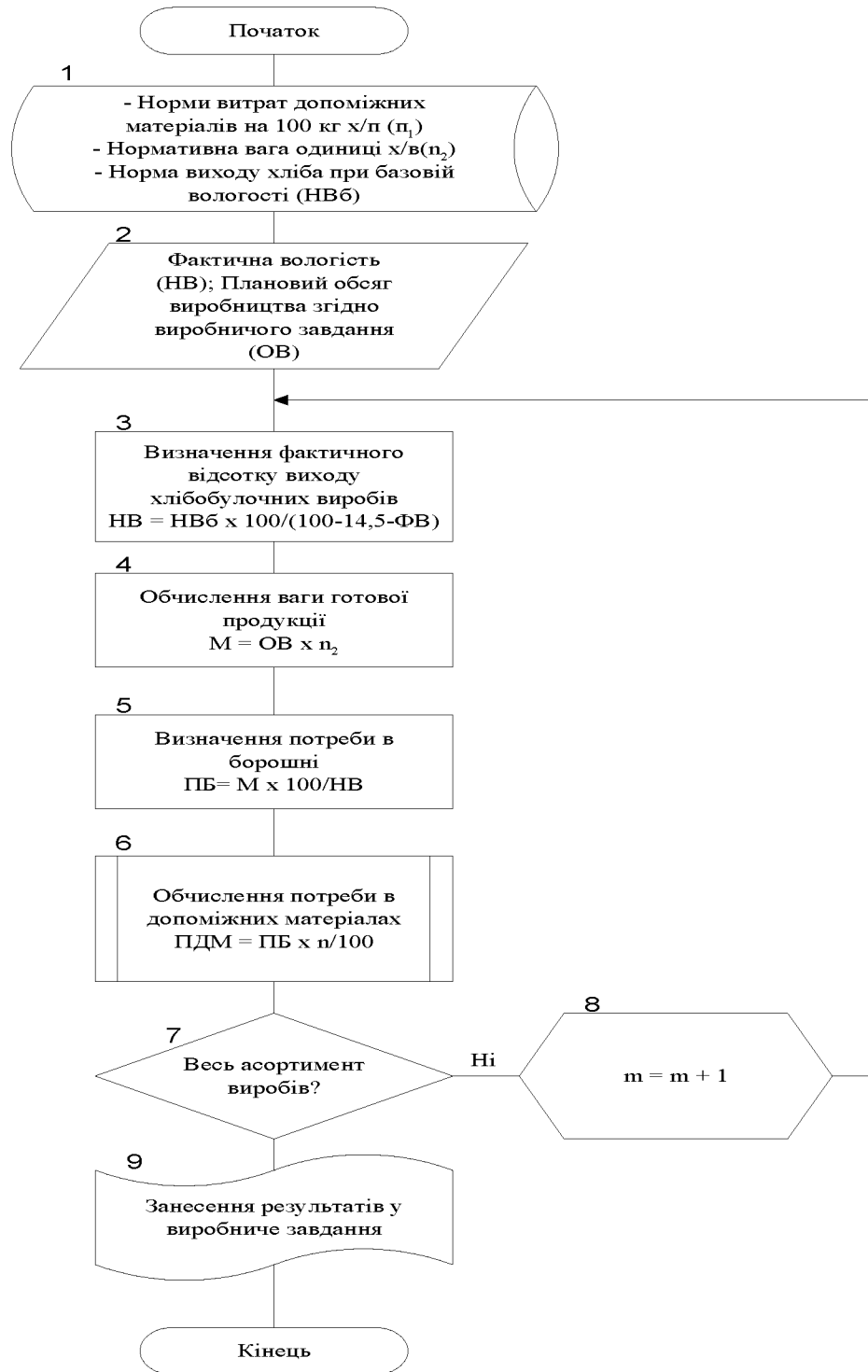


Рис. 2.2. Алгоритм розрахунків потреб в борошні і додаткових матеріалах на виконання виробничого завдання

В базі даних (блок 1) знаходяться всі норми витрат, а ввід початкових даних (фактичної вологості і плану обсягів виробництва) здійснюють в блоці 2.

Визначення фактичного відсотку виходу НВ (блок 3), ваги готової продукції (блок 4), потреби в борошні (блок 5) та допоміжних матеріалах (блок 6) здійснюють в циклі, причому кінцем циклу є перевірка умови (блок 7), а нарощення циклу здійснюється в блоці 8.

Слід зауважити, що враховуючи можливу значну кількість додаткових матеріалів, для обчислення їх потреби доцільно використати стандартну процедуру, наприклад у вигляді допоміжного циклу (блок 6). Розраховані вище дані вносяться у виробниче завдання (блок 9), на підставі якого і здійснюють відпуск сировини та матеріалів у виробництво.

Контроль фактичного витрачання борошна, матеріалів і палива на виробництво продукції за зміну здійснюють наприкінці кожної зміни шляхом зняття залишків, а передачу цих залишків бригадиру іншої зміни здійснюють у присутності завідувача виробництвом, лаборанта, обліковця та оформляють актом приймання-передачі.

При прийманні-передачі здійснюють перевірку залишків борошна у мішках за стандартною масою мішків повних і фактичною масою неповних, а кількість борошна у бункерах визначають за даними журналу обліку руху борошна.

Однак в останньому випадку доцільно здійснювати контрольні заміри фактичної кількості борошна хоча б вибірковою раптовою перевіркою, а не лише документально. Це забезпечить більшу дієвість та відповідальність працівників виробничого відділу.

Обов'язок ведення Журналу покладається на завідувача виробництвом. Записи з надходження борошна здійснюються на підставі товаротранспортних накладних, а його витрати – на основі накладних-відвантажень, виписаних згідно з даними журналу реєстрації показників лічильників автоматичних ваг. Залишок борошна у бункерах на кінець зміни визначається простими арифметичними розрахунками: залишок на початок зміни плюс надходження за зміну мінус витрата на виробництво.

Суттєве значення при відпуску борошна має встановлення рівня його вологості, адже нормування його витрат на виробництво продукції здійснюється згідно норм виходу, які затверджуються з врахування вихідної базової вологості, прийнятої в обсязі 14.5 %. Для хлібопекарного виробництва це надзвичайно важливо оскільки всі складові та їх кількість визначаються рецептурами.

Саме у зв'язку з цим заповнення накладних-відвантажень вимагає проведення певних лабораторних досліджень і наявності відповідної графі у документі. Для забезпечення контролю за якістю борошна, на наш погляд, доцільно передбачити також місце для підпису особи, котра визначала рівень вологості. Це дасть змогу виявлення винуватців перевитрат, а також забезпечить відповідальність за це конкретних осіб.

Особливості хлібопекарного виробництва мають відповідний вплив на оцінку незавершеного виробництва. Так, кількість борошна та матеріалів, що знаходяться у незавершеному виробництві (напівфабрикати), визначають шляхом заміру або підрахунку у кожній його стадії (у рідких дріжджах, опарі, тісті, розділенні тощо) з переведенням у натуральну сировину за встановленими на підприємстві нормами виходу та затвердженими рецептурами. Однак цих розрахунків можна уникнути, адже виробничий цикл в хлібопекарній галузі не є надто тривали, він може логічно вписатися в одну зміну – 8 годин. А тому рекомендованим може бути таке планування обсягів виробництва, яке б вписувалося у можливості та виробничу потужність однієї зміни.

Як свідчить практика досліджуваних хлібопекарних підприємств, борошно у них зберігається окремими партіями. Партією вважається борошно, яке надійшло за одним документом (незалежно від кількості).

Кількісно-сортівий облік руху борошна ведеться завідувачем складом у книзі партійного обліку борошна. На кожну партію борошна завідувач складом відкриває у книзі окремий рахунок. За кожною партією борошна при надходженні робиться лише один запис, а при витраті декілька (табл. 2. 3).

Якщо рекомендований документ розробити у формі таблиці Excel, то розрахунки граф 7 та 11 можна задати автоматично у вигляді наступних формул:

$$1. =E22*F22$$

$$2. =I22*J22$$

Борошно, доставка якого здійснюється борошновозами також обліковується у книзі за партіями, однак основним показником у цьому випадку є лише маса (тобто графи 4 та 8 у рекомендованій формі не заповнюються).

Крім того, для забезпечення правильної організації зберігання та обліку відпуску борошна у виробництво завідувач складом на кожну партію борошна, що надійшло у мішках, на основі супровідного документу постачальника виписує партійний ярлик на борошно у 2 екземплярах (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Форма партійного ярлика

Організація

Підприємство Хлібозавод №2 у м.Тернопіль

Партійний ярлик № 106 на борошно* 29 жовтня 2005р.

Гатунок вищий. Вологість 14,5%. Посвідчення про якість №366773 від 29 жовтня 2005 р. Кількість мішків 150 шт.

Стандартна вага одного мішка борошна 70 кг. Вага нетто 10500 кг.

Отримано від Тернопільського комбінату хлібопродуктів

Дата отримання 29 липня 200 2 р.

Накладна № 122599

Завідувач складом Кушнір

<i>Відмітка про відпуск</i>				<i>Залишок</i>	
дата	номер документа	кількість мішків, шт.	маса, кг	кількість мішків, шт.	маса, кг
29.10	102 530	3	210	147	10290
	... і т.д.				

Перший екземпляр ярлика прикріплюють до одного з мішків, складених штабелями, другий – направляють до лабораторії підприємства. По мірі відпуску борошна у виробництво завідувач складом робить відмітки в партійному ярлику з посиланням на видаткові накладні.

Як бачимо, форма ярлика містить аналогічну інформацію, яка відображена у книзі (табл. 2.3), а тому ми вважаємо за недоцільне дублювати одні й ті ж самі дані. Більш доцільно використовувати в бухгалтерії при виписці накладних на відпуск сигнальні документи (іншого кольору), якщо згідно облікових даних після відпуску на складі залишиться менше борошна, ніж потрібно згідно норм на наступну зміну. Це дозволить комірникові своєчасно подати у відділ постачання замовлення на поставку нової партії сировини.

Кількісно-сортовий облік руху допоміжних матеріалів та тари у натуральному виразі завідувач складом веде у товарній книзі. На кожний вид і сорт матеріалів у книзі відкриваються окремі рахунки із зазначенням найменування матеріалів, одиниць виміру, ціни. Форма цього документа достатньо інформаційна, книги відкриваються на рік, тому на кожне найменування слід відводити необхідну кількість сторінок для записів руху матеріалів і тари протягом року, на початку книги передбачений зміст, в якому завідувач складом на початку року записує найменування всіх наявних у залишку матеріалів і тари за станом на 1 січня, а протягом року – знову відкриває рахунки. Напроти кожного відкритого у книзі рахунку зазначають номер сторінки, на якій знаходиться відкритий рахунок.

На хлібопекарних підприємствах щозміни в цехах складають відомості-звіти про витрачання матеріалів на виробництво по кожному виробу (номенклатурному номеру). Для цього використовуються дані про надходження, витрачання та повернення матеріалів із цехів, а також облік їх залишку на початок і кінець зміни. Іншими словами, результати роботи зміни відображаються у змінному виробничому

звіті на підставі якого в бухгалтерії підприємства здійснюють облік виробничих операцій (Додаток С).

На невеликих хлібопекарнях, в яких не розмежована матеріальна відповідальність, звіт про рух борошна та матеріалів на складі суміщений у одному змінному звіті, в якому приведені дані про рух борошна та матеріалів на складі, у виробництві, а також про рух готової продукції.

Списання використаних матеріалів на відповідні рахунки синтетичного і аналітичного обліку витрат на виробництво здійснюється на підставі первинних документів та відомостей-звітів цехів. В бухгалтерії при цьому складають відомості розподілу сировини і основних матеріалів або відповідні машинограми.

Враховуючи важливість такої складової виробничої собівартості як матеріальні витрати, доцільно зосередити увагу на питаннях оцінки їх рівня та достовірності. Така точка зору поділяється рядом авторів і в економічній літературі достатньо повно обґрунтована.

Зокрема Ю.С. Цал-Цалко [202, с. 183] зазначає, що фактичні витрати повинні бути підтверджені спеціальними розрахунками і звітами, в яких ці витрати порівнюються з витратами за нормами і розшифровуються відхилення від норм із зазначенням їх причин і винуватців. Особливо це стосується найбільш вагомої складової (котра в загальній структурі витрат, як уже зазначалося займає від 25 до 95 відсотків) – борошна.

Як правило, кількість (маса) борошна і матеріалів для виготовлення хлібобулочних виробів відпускається виходячи з потреб для виконання змінного виробничого завдання.

Для хлібопекарної галузі це надзвичайно актуально, адже допуск відхилень від норм є серйозним порушенням технології виробництва, обґрунтованої рецептурами. За такі дії (порушення вимог рецептів і зміну технології) без

відповідного узгодження з органами стандартизації винуватець несе відповідальність згідно з діючим законодавством.

Однак незважаючи на таке законодавче регулювання, ситуація з забезпеченням дотримання норм виходу та якості хлібопекарної продукції вимагає негайного поліпшення. Так згідно інформації, поданої тижневиком “У кожен дім” зі 140 тонн перевіреного у 2003 році хліба та хлібопродуктів у м. Тернопіль забраковано і знято з реалізації 41 %. Хлібобулочних виробів перевірено 65 тонн – забраковано кожний четвертий виріб. До виробників застосовані штрафні санкції на суму понад 35 тис. грн. [129, с.1]. У 2004-2005 роках цей показник дещо знизився і становив уже 36 відсотків.

Це свідчить про недостатній рівень контролю за якістю вихідної сировини і матеріалів і їх відпуском у виробництво. Порядок відпуску основних і допоміжних матеріалів у виробництво достатньо детально описаний в бухгалтерській літературі однак, як свідчать дослідження облікової практики хлібопекарних підприємств, вимагає поліпшення, в тому числі в частині відповідності нормативним вимогам.

На наш погляд, ряд аспектів відображення витрат матеріалів, а також питання забезпечення оптимального руху як матеріалів, так і інформації про них, вимагають дослідження та удосконалення.

З цього приводу слід зауважити, що на більшості досліджуваних підприємств підставою для списання в бухгалтерському обліку борошна, матеріалів, тари, що знаходяться у виробництві у вартісному вираженні є інформація змінного виробничого звіту, складеного на основі первинних документів.

Схема обліково-аналітичних операцій при цьому включає в себе перевірку первинних документів і звіту, проставлення кореспондуючих рахунків і відповідних сум, групування інформації про витрати та дотримання норм виходу продукції (рис.2.3).

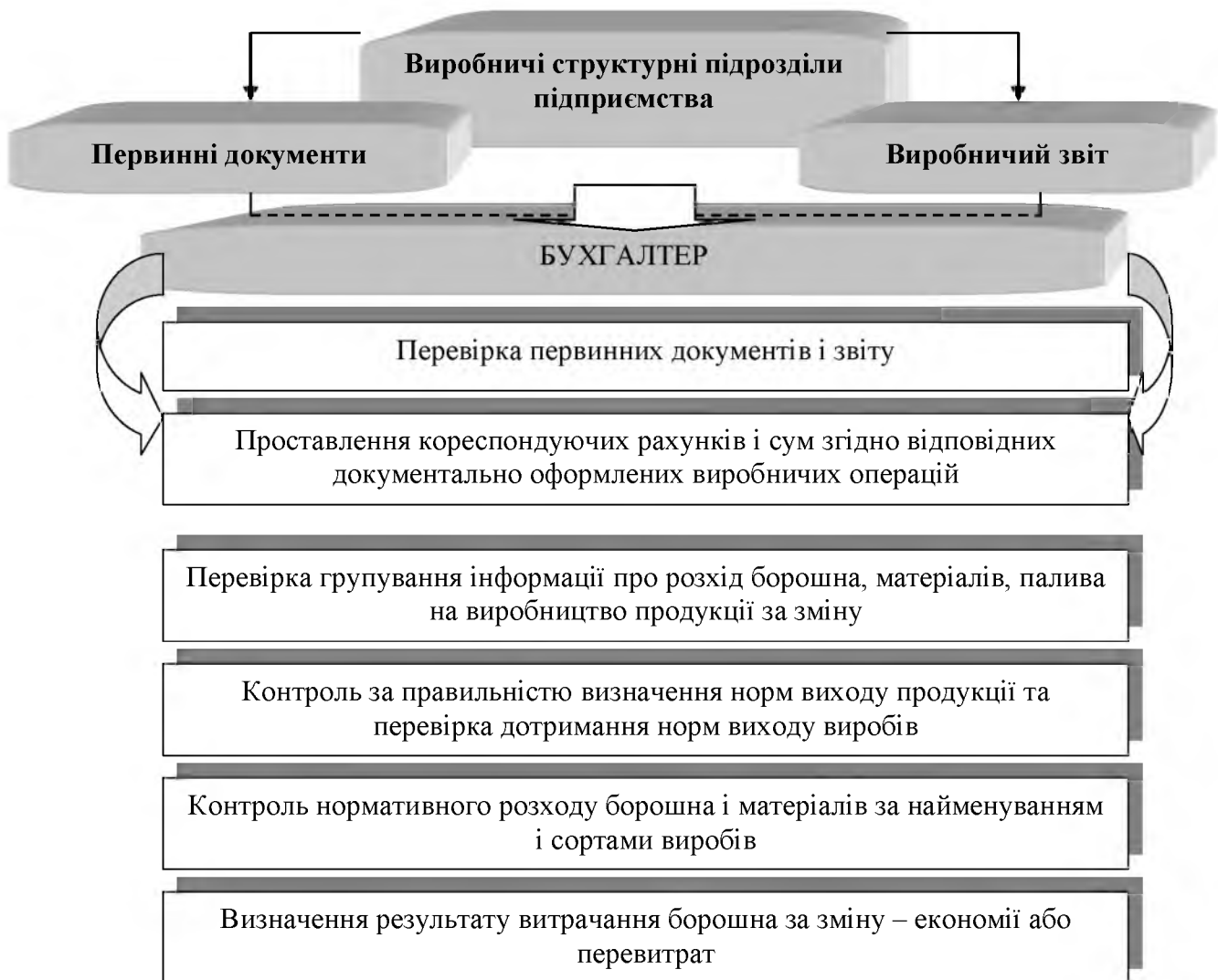


Рис. 2.3. Схема обліково-аналітичних операцій з обліку витрат хлібопекарних підприємств

Така схема, на наш погляд, є достатньо обґрунтованою і забезпечує відповідний рівень контролю за величиною витрат хлібопекарного виробництва.

Однак її недоліком, на наш погляд є те, що по останній складовій, а саме визначенні результату як правило, використовується лише інформація про перевитрати (з метою виявлення винуватців та забезпечення відшкодування), щодо економії, то цей показник у більшості випадків не знаходить подальшого відображення. Хоч в умовах соціально-орієнтованої ринкової економіки він міг би відігравати стимулюючу роль за умови використання при нарахуванні заробітної плати виробничим працівникам.

З цією метою інформацію про економію слід узагальнювати в зведеній відомості в розрізі прізвищ робітників і за підсумками року враховувати при нарахуванні додаткової заробітної плати. Проте слід зауважити, що економія сировини і матеріалів не повинна впливати на якість хлібобулочних виробів. Основним резервом такої економії може бути зниження браку продукції.

Подальше узагальнення інформації про витрати є достатньо трудомістким процесом, оскільки ведення на хлібопекарних підприємствах щомісячно відомості витрат борошна і виходу хлібобулочних виробів здійснюється за кожним найменуванням і сортом виробів в розрізі бригад.

Слід зазначити, що інформація в даній відомості подається наступним чином: в цілому за місяць по кожній відомості витрати борошна і вихід хлібобулочних виробів визначаються загальним підсумком згідно відповідних граф. Серед них: витрачено на випічку; мали витратити за нормою при фактичній вологості борошна; випечено готової продукції; результат витрачання борошна. Окрім цього, підсумок підбивається для розрахунків і визначення середньо вагової вологості.

Вона вираховується шляхом ділення цього підсумку на загальну вагу всіх сортів використаного борошна. Виходячи з фактичної середньо вагової вологості борошна, визначається норма виходу при цій вологості, яка і порівнюється з фактичним виходом.

Як уже зазначалося норми виходу хліба встановлюються з використанням такого показника як базова вологість, що дорівнює 14.5 %. Облікові працівники хлібопекарних підприємств для цього використовують спеціальні розроблені таблиці підрахунку норм виходів залежно від вихідної вологості борошна. Приклад такої таблиці взято на одному з досліджуваних підприємств, а саме у ТзОВ “Надзбруччя хліб” (Додаток Ф).

На практиці, як свідчать дослідження, фактична вологість борошна часто не співпадає з базовою. При цьому норма виходу хліба (НВ) (%) визначається за формулою (2.2), описаною вище. Наприклад для батону Подільського норма виходу $NB = 130 \times 100 / (100 - 14.5 + 13.8) = 130.91 \%$.

Оскільки інформація про фактичний вихід продукції (в т.ч. в порівнянні з нормою) має важливе значення для управління, а також використовується в обліку у вигляді зведення за кожен місяць та наростаючим підсумком, автоматизація розрахунків та формування узагальнюючих показників матиме значний позитивний вплив з точки зору оперативності отримання кінцевих даних (в т.ч. для складання звітних калькуляцій).

Більше того, разом з відомостями витрат борошна і виходу хлібобулочних виробів (ф.208) така інформація слугуватиме вагомою підставою не лише для списання на витрати вартості використаного борошна, а й може бути використана для оцінки роботи підприємства щодо забезпечення економії сировини і матеріалів.

Згідно рецептурних рекомендацій хлібобулочні вироби можуть випускатися упакованими у харчову поліетиленову плівку згідно ГОСТу 10354-82 та ГОСТу 25951-83 та інші матеріали, застосування яких у контакті з харчовими продуктами дозволено Міністерством охорони здоров'я України. Така рекомендація дозволяє зробити інформованість покупців більш доступною, детальною та зрозумілою інформацією. Наприклад, у вигляді ярличка доцільно сформуванню найменування виробу, подати інформацію про його хімічний склад і енергетичну цінність.

Сучасні умови господарювання також вимагають від адміністрації, облікових працівників, власників тощо такої організації документообігу та документнопотоків, яка б забезпечувала відображення не лише фактів, що вже відбулися (реєстрація господарських операцій), а й давала можливість простежувати динаміку якісних показників, рівня витрат і їх взаємозв'язок з тими заходами, які проводяться на підприємстві з метою поліпшення результативності показників діяльності. Об'єктивною умовою такої організації є сам порядок ведення накопичувальних відомостей витрат. Так, протягом місяця накопичувальні відомості витрат інших матеріалів ведуться по бригадах, найменуваннях і сортах виробів у розрізі назв інших матеріалів у натуральному виразі і форма цієї відомості забезпечує можливість співставлення фактичних і нормативних витрат інших матеріалів і визначення результату (економії, перевитрат) цих цінностей.

Наприкінці місяця по кожному найменуванню інших матеріалів підраховуються загальні дані витрат в натуральному виразі і визначається їх вартість в цілому за місяць шляхом множення на відповідні ціни. Місячні звіти про витрати інших матеріалів (у вартісному вимірі) узагальнюються у зведеній відомості витрат інших основних матеріалів. Вартість цих матеріалів, витрачених на виробництво за місяць включається в один із зведених реєстрів (залежно від форми обліку, яка застосовується) або в меморіальний ордер або в журнал на списання витрат борошна та інших матеріалів на витрати виробництва.

Накопичувані відомості витрат інших матеріалів служать основою здійснення контролю за використанням цих цінностей матеріально відповідальними особами у відповідності з нормами їх витрат. За умови виявлення невідповідності, керівник підприємства визначає необхідні заходи, щоб попередити порушення виробничих рецептур в майбутньому. Така процедура вимагає певних знань технологічних особливостей а також навиків емпіричних досліджень. Окремі висновки можна зробити на основі стандартних рекомендацій, а отже таку процедуру доцільно автоматизувати.

Економію борошна та інших матеріалів (наприклад, дріжджів, масла для змащування форм), одержану за умови застосування у виробництві прогресивної технології, слід вважати позитивними зрушеннями, а отже слід прийняти заходи з метою закріплення досягнутих результатів.

На жаль економія борошна та інших основних матеріалів не відображається ні на рахунках бухгалтерського обліку, ні в системі документування. На наш погляд це суттєва прогалина, яка має негативний вплив на економічні показники діяльності досліджуваних підприємств. Якщо якість готової продукції навіть при забезпеченні економії відповідає Держстандартам, таке явище може і повинно мати відповідне відображення в обліку та враховуватися при організації заробітної плати. Ми рекомендуємо такий облік вести у Змінному виробничому звіті, а також у розрізі працівників для чого слід завести журнал обліку економії та перевитрат. Ми також вважаємо, що можна вести відокремлений облік економії матеріалів на

спеціальному субрахунку, хоча у випадку незначних сум така пропозиція є достатньо дискусійною.

Достатньо складною, як засвідчують дослідження економічної літератури та облікової практики хлібопекарних підприємств Західного регіону, є процедура узагальнення матеріальних витрат та формування звітності про роботу зміни. Загальна схема складання, обробки та узагальнення інформації у змінних виробничих звітах включає в себе ряд етапів (рис. 2.4).

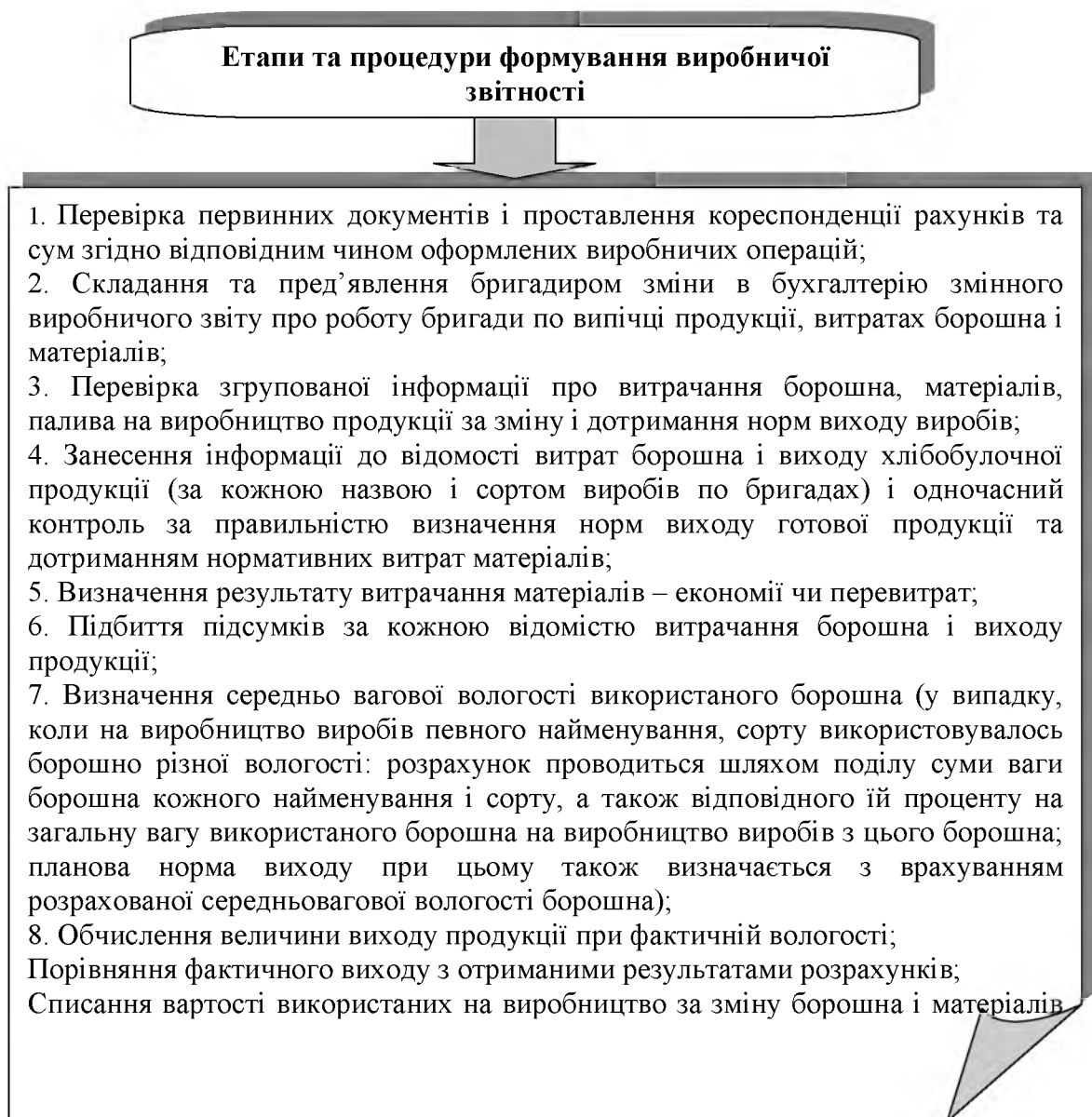


Рис. 2.4. Етапи та процедури формування змінних виробничих звітів на підприємствах хлібопекарної промисловості

Маса інших основних матеріалів, використаних на виробництво продукції, включається безпосередньо до складу витрат прямим шляхом за найменуваннями, на виробіток яких вони були використані. Кількість матеріалів, які було використано на два і більше сорти виробів, розподіляються між ними пропорційно до норм витрат, передбачених рецептурою на кожні 100 кг борошна. При заміні будь-якого матеріалу відповідно до встановленого порядку, кількість цього матеріалу необхідно віднести на ті вироби, по яких була здійснена заміна.

Якщо на випікання продукції використовувався черствий і бракований хліб (мочка), то витрати борошна за нормою вираховуються на вагу випеченого хліба за винятком ваги мочки. Маса (кількість) використаного на виробництво палива на окремі вироби визначається в цілому на місяць пропорційно до норм його витрат по плановій калькуляції.

Слід зазначити, що на всіх досліджуваних хлібопекарних підприємствах, крім підприємств невеликої потужності, змінний виробничий звіт складають за ф. № 206 в одному примірнику на підставі первинних документів, що висвітлюють операції по отриманню матеріалів зі складу та з інших джерел, на повернення матеріалів, тари і відходів виробництва на склад, виробничий брак, передачу залишків матеріалів наступній зміні, актів на зачищення бункерів з борошном, актів про зіпсуті цінності.

Інформація, яка подається в звіті має важливе значення при калькулюванні продукції, оцінці ефективності функціонування окремих структурних підрозділів. Наприклад у першому розділі звіту відображений рух борошна і матеріалів за зміну, фактичні їх витрати на виробництво продукції в цілому та по кожному виду (сорт) випущених виробів зокрема. Форма звіту достатньо наочна і аналітична, оскільки окрім вищеназваної інформації він містить також дані про рух матеріалів в натуральному виразі: борошна – за найменуваннями, гатунками, вологістю; черствого хліба і браку – за найменуваннями і сортами виробів; тари – за видами і категоріями.

Таким чином для цілей управління та контролю даний підхід, на наш погляд можна вважати ефективним. Єдиним уточненням, яке випливає з практики діяльності хлібопекарних підприємств Західного регіону є необхідність відображення у звіті окремою підграфою у загальній графі про вихід черствого хліба і браку наступної інформації “Відвантажено для реалізації”, оскільки багато досліджуваних хлібопекарних підприємств практикують продаж некондиційного хліба за нижчими цінами, причому, як свідчать дослідження, він також користується попитом у населення.

Як правило, надходження борошна та інших основних матеріалів зі складу підприємства у виробництво оформляється такими документами як: виробниче завдання і розрахунок потреби в матеріалах на виробництво продукції ф. № 214; рахунок-накладна на відпуск сировини у виробництво ф. № 201; вимога ф. № 287; прихідна накладна ф. № 014; вагова накладна ф. № 116 – при безтарному зберіганні борошна, а також вагова накладна на вихід готової продукції з виробництва ф. № 209. Хлібопекарні підприємства в сучасних умовах прагнуть забезпечити запас матеріалів, причому часто навіть понад розрахункову норму. Це пов’язано з нестабільністю цін на борошно та зернопродукцію. Така практика певним чином дозволяє вирішити проблеми із забезпеченням сировиною для потреб виробництва, однак вимагає додаткових витрат і формування належних умов їх зберігання. Досвід розвинутих країн свідчить, що найбільш оптимальним є варіант бункерного завантаження борошна. Він часто (проте не масово) використовується і в практиці вітчизняних хлібопекарних підприємств. Цей спосіб має ряд переваг серед яких найважливішими є: спосіб дешевий; дозволяє уникати втрат борошна на різних ділянках його використання (фактично зберігання на складах відсутнє); за якість борошна відповідальність несуть постачальники. Єдине над чим слід працювати виробникам хлібопродукції – це забезпечення дієвого контролю процесу перевантаження борошна з бункера автомобіля у виробничий бункер для подальшої

подачі його у виробництво. На цьому етапі можливе неповне вивантаження борошна.

Особливо це важливо при дво -, тримінійній роботі підприємства, коли виробниче завдання і розрахунок потреби в матеріалах здійснює бригадир останньої зміни доби, на яку це завдання складено. Він додає завдання до свого змінного звіту. У наступному розділі нами визначено напрями вирішення даної проблеми шляхом використання прийомів внутрішньогосподарського контролю.

Враховуючи авторську позицію щодо можливості використання альтернативних методів обліку витрат на хлібопекарних підприємствах, а саме: позамовного, попередільного, однопредільного та елементів нормативного, необхідно визначити вихідні моменти організації документообігу на такій ділянці як облік матеріальних витрат по кожному з них зокрема [162].

Практика свідчить, що при цьому виникають певні труднощі, адже, як вказують Ф.Ф.Бутинець, Л.В. Чижевські та Н.В. Герасимчук [26, с. 72] віднесення витрат до прямих або непрямих залежить від того, що є об'єктом витрат.

Наприклад, амортизація печей та опалення цеху є прямими витратами цього цеху, але є непрямими витратами для окремих видів продукції, що виготовляються в цьому цеху. Отже, одні й ті ж самі витрати можуть бути одночасно прямими і непрямими щодо різних об'єктів.

Саме тому, перш ніж будувати логіко-структурну схему руху документів, необхідно визначити конкретні об'єкти витрат.

Під об'єктом обліку витрат П(С)БО 16 "Витрати" рекомендує вважати продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат [142].

З цього приводу нам імпонує думка таких науковців як Ф.Ф. Бутинець, Л.В.Чижевської та Н.В.Герасимчук [26, с. 109], котрі вказують на наявність в одному процесі виробництва багатьох об'єктів витрат, які не вписуються у подане вище визначення. Наприклад на хлібопекарних підприємствах витрати на

виготовлення основної продукції обліковуються за групами виробів або за разовими замовленнями (короваї для урочистих подій, торти). Одночасно вищевказані автори цілком справедливо зауважують, що з поняттям обліку витрат тісно пов'язане поняття методу обліку витрат.

В цьому плані достатньо виваженою та обґрунтованою є також їх пропозиція щодо умовного поділу методів обліку виробничих витрат на дві групи: а) ті, що базуються на обліку витрат за виробами або групами виробів; б) ті, що базуються на обліку витрат за технологічними процесами.

Як бачимо у вищевказаному твердженні розглядається значно ширше коло об'єктів обліку витрат, ніж у визначенні, поданому П(С)БО 16 "Витрати".

Ми вважаємо, що об'єктом обліку витрат при позамовному методі можна вважати кожне конкретне замовлення (даний об'єкт при потребі можна деталізувати у вигляді окремих виробів).

Оскільки для хлібопекарного виробництва характерний технологічний процес, що не поділяється, тобто становить єдине ціле від першої до останньої операції – однопередільний метод – об'єктом обліку доцільно вважати виробництво (один переділ). При нормативному – об'єктом обліку витрат можуть виступати окремі вироби, групи виробів тощо.

Вищевказане твердження дозволяє охарактеризувати об'єкт обліку витрат як одиницю, в розрізі якої організовується аналітичний облік витрат виробництва. Таке визначення на наш погляд, є найбільш обґрунтованим.

Одночасно воно повною мірою відповідає рекомендованим нами методам обліку прямих витрат, які можуть бути ефективно використані в обліковій практиці хлібопекарних підприємств.

Надзвичайно ємкою та важливою складовою прямих витрат хлібопекарних підприємств є витрати на оплату праці виробничих працівників, або як їх ще називають – прямі витрати на оплату праці.

Прямі витрати на оплату праці включають в себе всі витрати на оплату робочої сили за відповідну роботу, які можна віднести на готовий виріб. До таких витрат відносять: основну і додаткову заробітну плату, відрахування на соціальні заходи.

На досліджуваних підприємствах питома вага трудових витрат становить більше 5 %, залежно від найменування виробу (наприклад пряма заробітна плата кондитера у загальній величині витрат на виготовлення торта “Київського” складає близько 11.2 %).

Основна заробітна плата виробничих працівників, нарахована за відрядними розцінками, розподіляється на об’єкти калькулювання за прямою ознакою на основі первинних документів.

Додаткова заробітна плата розподіляється по об’єктах калькулювання пропорційно прямій заробітній платі виробничих робітників.

Суми відрахувань на соціальне страхування і до Пенсійного фонду, а також до резерву відпусток визначається множенням суми основної і додаткової заробітної плати на встановлений відсоток відрахувань.

Облік заробітної плати організовується залежно від характеру виробництва, технологічного процесу, системи організації оплати праці, рівня автоматизації обліково-обчислювальних робіт та інших умов.

Облік виробітку та, відповідно до нього нарахованої заробітної плати робітників забезпечує:

- точні дані про вироблену кожним робітником кількості продукції;
- контроль за відповідністю кількості виробленої продукції і рівня нарахованої заробітної плати;
- своєчасне і точне нарахування заробітної плати;
- визначення норм, розцінок та інших умов оплати праці.

Зокрема, в умовах ринкової економіки, підвищення ефективності виробництва, різних форм організації виробництва потрібна дійсна і достовірна інформація на підприємствах:

- про витрати праці на кожній виробничій дільниці;
- про ефективність заходів щодо удосконалення організації праці;
- використання робочого часу;
- непродуктивні витрати праці та часу;
- раціональне використання фонду оплати праці.

Таку інформацію має забезпечити бухгалтерський облік трудових витрат. В умовах ринкових відносин, розвитку платних послуг та розширення приватного сектора в економіці України питання підвищення ефективності використання трудових ресурсів відносять до таких завдань, які потребують особливої уваги і не можуть бути вирішені без розвитку та удосконалення оплати праці.

Тобто, максимально ефективний рівень використання трудових ресурсів безпосередньо пов'язаний з вдосконаленням та розвитком діючої практики бухгалтерського обліку й контролю праці та її оплати.

Ринкове реформування економіки України зумовило необхідність змін в методології та техніці ведення бухгалтерського обліку, зокрема обліку праці і заробітної плати. Вони зафіксовані в нових законодавчих актах: Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Плані рахунків, П(С)БО тощо.

Проте слід відмітити, що механізм реалізації вищезазначених нормативних документів в багатьох випадках викликає суперечливі ситуації та необґрунтовано ускладнює систему бухгалтерського обліку взагалі і обліку прямих витрат на оплату праці зокрема. Тому вивчення цих аспектів набирає особливої актуальності та ставить нові завдання в обліку прямих витрат на оплату праці, створює реальні передумови для більш глибокого вивчення цих питань в умовах переходу України до ринкових умов господарювання.

Потрібно зазначити, що проблеми удосконалення системи оплати праці завжди були актуальними, а тому їх дослідженням займалися ряд вітчизняних і зарубіжних вчених.

Значний внесок у розвиток категорійних понять, а також виявлення оптимального порядку розрахунку розмірів різних показників, пов'язаних з даною категорією (як от розмір оплати праці, розмір середньої заробітної плати, продуктивність праці, облік прямих витрат на оплату праці та інші) зробили такі вчені як Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Гальчинський А.С., Голов С.Ф., Єщенко П.С., Кірейцев Г.Г., Палкіна Ю.І., Пушкар М.С., Сопко В.В. та ряд інших.

Заробітна плата як економічна категорія належить до числа найскладніших, а отже облік прямих витрат на оплату праці в системі господарювання відіграє надзвичайно важливе значення. Важлива роль заробітної плати у функціонуванні економіки в цілому та кожного конкретного суб'єкта господарювання зокрема, перш за все зумовлена тим, що вона має одночасно виконувати прийняті чотири основні функції, а саме:

- джерела коштів для розширеного відтворення робочої сили (відтворювальна функція);
- основної ланки мотивації високоефективної праці, встановлення безпосередньої залежності заробітної плати від кількості та якості праці кожного працівника, його трудового внеску (стимулююча функція);
- кон'юнктури (регулююча);
- забезпечення соціальної справедливості, однакової винагороди за однакоvu працю (соціальна функція).

Зазначені функції заробітної плати тісно взаємопов'язані, і лише за їх сукупного виконання досягається ефективна організація заробітної плати.

Протиставлення, а тим паче гіпертрофія якоїсь із них сприяє, як свідчить світовий і вітчизняний досвід, кризовим явищам в економіці.

Слід визнати, що нині далеко не всі підприємства та установи можуть скористатися наданими правами в галузі оплати праці, результатами наукових досліджень, передовим досвідом і запровадити найбільш раціональні форми й системи заробітної плати, підходи щодо тарифної системи. Перешкодою є ціла низка причин об'єктивного та суб'єктивного характеру.

Однак установи та організації, як свідчить досвід, повинні відпрацювати найбільш прийнятну власну систему оплати праці для вирішення таких завдань:

- забезпечення оплати праці кожному працівникові відповідно до кількості і якості праці;
- забезпечення роботодавцю досягнення такого результату, який дозволив би йому відшкодувати витрати та отримати прибуток.

Через організацію заробітної плати в сучасних умовах, як свідчить практика, має досягатися необхідний компроміс між інтересами роботодавця і найманого працівника.

Нові обставини вимагають від роботодавців, фахівців у галузі організації оплати праці кваліфікованої, вдумливої роботи щодо організації матеріального стимулювання працівників.

В сучасних умовах вже неможливо, обґрунтовуючи те чи інше рішення з оплати праці, посилатись на директиву центральних органів управління. Необхідно уміти обґрунтовувати необхідність і корисність змін, що пропонуються, передбачувати їх соціально-економічні наслідки.

Заробітна плата функціонує шляхом її організації тобто приведення її складових у певну систему.

В економічній системі, що ґрунтується на різноманітних формах власності та господарювання, організація заробітної плати, як свідчить світовий досвід, здійснюється поєднанням трьох елементів:

- 1) державного регулювання;

2) договірною регулювання через колективних договорів на рівні господарюючих суб'єктів, трудових договорів із найманими працівниками;

3) механізму визначення індивідуальної заробітної плати безпосередньо в установах та організаціях (їх структурних підрозділів) з використанням таких елементів, як тарифна система, нормування праці, форми й системи оплати праці.

Слід зазначити, що глибокі зміни, що відбулися в Україні в економічній, політичній, соціальній сферах спрямовані на становлення нової економічної системи, яка базується на ринкових відносинах.

Що ж стосується поняття категорії “заробітна плата” – це грошовий вираз вартості й ціни робочої сили. Таке трактування категорій пропонується провідними економістами.

Відповідно до основного нормативного документа щодо визначення і регулювання заробітної плати, а саме Закону України “Про оплату праці”, заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник чи уповноважений ним орган виплачує робітнику за виконану роботу.

Вчені Гальчинський А.С., Єщенко П.С., Палкін Ю.І. зазначають, що заробітна плата містить різні за функціональним значенням складові частини, співвідношення між якими утворює структуру заробітної плати.

До таких частин на їх думку можна відносити основну, додаткову частини і види винагороди, що входять до кожної з них [43, с.336-337]. Причому останні окрім виплат за професійні успіхи, досягнення у праці, кінцеві результати включають і такі види доплат, які не пов'язані з створенням додаткового продукту: надбавки за особисті умови праці (наприклад, надбавки за шкідливі умови праці тощо).

Такий розподіл має, на наш погляд, важливе соціально-економічне значення, оскільки визначення величини кожної частки у загальній структурі заробітної плати дозволяє зробити висновок про рівень розвитку політики держави в галузі забезпечення соціальних гарантій населенню.

З цього приводу також доцільно розглянути таке поняття як мінімальна заробітна плата, яка, на наш погляд, є важливою соціальною гарантією держави. Доцільно зазначити, що при дослідженні проблем оплати праці вчені часто зосереджують увагу на її видах і формах, оскільки це має важливе значення для виявлення суті мотиваційного механізму, особливо це важливо щодо оплати праці виробничих працівників.

Зарубіжний досвід свідчить, що погодинна оплата праці є найбільш поширеною (табл. 2.6). Вона, як свідчать дані таблиці 2.1 складає більше 60 та більше 50 відсотків (залежно від країни) відповідно при оплаті праці чоловічої та жіночої праці.

Таблиця 2.6

Системи та форми заробітної плати в країнах Європи, % [111, с. 76]

Системи і форми оплати праці	Бельгія	Франція	ФРН	Італія	Нідерланди
ЧОЛОВІКИ					
1. Погодинна	80.7	65.8	61.9	61.1	74.2
2. Погодинна з колективним преміюванням	12.4	18.9	14.6	15.9	12.9
3. Погодинна з індивідуальним преміюванням	5.2	11.2	10.7	7.2	10.8
4. Відрядна	1.3	0.7	7.2	0.8	0.6
5. Змішані системи	0.4	3.4	5.6	15	1.5
ЖІНКИ					
1. Погодинна	73.0	57.4	52.6	64.2	66.5
2. Погодинна з колективним преміюванням	7.3	16.2	11.4	15.5	7.1
3. Погодинна з індивідуальним преміюванням	13.9	22.6	13.7	11.7	20.0
4. Відрядна	5.5	1.2	14.2	1.3	5.4
5. Змішані системи	0.3	2.6	8.1	7.3	1.0

Як бачимо, зарубіжні країни все більше схиляються до застосування погодинної оплати праці. На перший погляд це явище здається парадоксальним, оскільки, як відомо при відрядній формі оплата праці працівника має само стимулююче значення.

Однак в останні роки помітно знизилася частка тарифної частини заробітку і зросла його змінна частина, що залежить від особистого внеску працівників у фінансовий стан фірми [111, с. 76].

Вибір можливого варіанту оплати праці виробничих працівників хлібопекарних підприємств повинен сприяти виявленню умов і напрямів її трансформації в сучасних умовах, розгляду сумісності змісту заробітної плати, вартості робочої сили і забезпечення однакової заробітної плати за однакові витрати праці. Окрім того такий вибір повинен сприяти спрощенню обліку витрат на оплату праці, забезпечувати зменшення кількості розрахунково-розподільчих процедур.

Витрати на оплату праці визначаються виходячи з відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів, що встановлюється залежно від результатів праці, систем преміювання робітників, керівників, спеціалістів.

Залежно від особливостей роботи підприємства у дільницях обліку виробітку продукції і витрат на заробітну плату застосовують різні варіанти обліку і форми первинних документів (маршрутний лист, маршрутна картка, рапорт про виробіток, відомість про виробіток, наряди).

В умовах масового виробництва використовують рапорт про виробіток. Рапорт передбачає щоденне приймання виробітку бригади з останньої операції протягом звітного місяця. Розрахунок заробітку робітника виконується на зворотному боці рапорту. Виробіток робітників враховується і оплачується за додатні вироби прийняті по кінцевій операції за повною сумарною розцінкою усіх фактично виконаних операцій закріплених за робітником.

На окремих підприємствах з індивідуальним типом виробництва (наприклад разові замовлення специфічної продукції – короваїв, весільних тортів тощо) облік виробітку і надходження заробітної плати проводиться за робочими нарядами на відповідну роботу. Система обліку за нарядами застосовується як наряд на відрядну роботу, де зазначаються обсяги роботи і норми часу на їх виконання. Під час виконання завдання в наряді зазначається висновок технологічного приймання

роботи. Наряди виписуються на одну зміну або тривалий строк. На роботах, що виконується колективно застосовується форма бригадного нагляду, в якому на лицьовому боці зазначається прізвище бригадира, на зворотному – прізвище і табельні номери робітників що входять до складу бригади.

При індивідуальній формі заробітна плата нараховується за виконаний об'єм робіт. Крім індивідуальної форми на досліджуваних хлібопекарних підприємствах застосовується бригадна форма оплати праці. Виробнича бригада є первинним об'єктом планування і обліку виробництва. В умовах бригадної організації праці і нарахування заробітної плати на кінцевій операції виникає необхідність розподілу заробітної плати і включення її у собівартість продукції шляхом складання спеціального розрахунку. Заробітна плата за відпрацьований і невідпрацьований час включається у статтю “Заробітна плата виробничих робітників”. У зв'язку з цим розподіл заробітної плати між виробами продукції ускладнюється [77, с.49].

Для цього на першому етапі слід спочатку визначити заробітну плату по видах продукції за виконаний обсяг робіт, а потім розподілити заробітну плату за відпрацьований час пропорційно до заробітної плати за виконаний об'єм робіт. Трудомісткість даного процесу оправдується справедливістю розподілу та адекватною оплатою за відпрацьований час чи виконану роботу. Однак сучасні умови функціонування суб'єктів господарювання ставлять нові вимоги як щодо змісту категорії “заробітна плата”, так і до організації обліку прямих витрат на оплату праці. Щодо організації обліку самого виробітку в хлібопекарній галузі, як правило, застосовуються такі первинні документи як наряди. Їх залежно від об'єкта застосування поділяють на індивідуальні (на одного працівника) і бригадні, а за терміном дії – на одноразові, або на одну зміну, і нагромаджувальні – на декілька змін чи на розрахунковий період. В наряді міститься інформація про обсяг виконаної роботи, суму заробітної плати, склад членів бригади і відпрацьований ними час. Підставою для нормування робіт в нарядах і визначення заробітної плати

за виконаний обсяг робіт є норми часу і розцінки, самостійно встановлені та належним чином затверджені підприємством.

На окремих хлібопекарних підприємствах застосовується прогресивна форма оплати праці, яка передбачає оплату за кінцеву продукцію. При цьому використовують таку форму первинного документа як акордний наряд. Заробітна плата визначається у відповідності з додатковою до акордного наряду калькуляцією. Відхилення обсягу робіт від передбаченого оформляють в акордному наряді сигнальними нарядами. Кінцевий розрахунок роблять після закінчення всіх робіт, передбачених калькуляцією. В наряді записують обсяг робіт і терміни їх виконання, а також норми і розцінки. При закритті акордного наряду нормувальник підраховує суму заробітної плати, нормований час, відсоток виконання норм виробітку і суму доплат за преміальною системою. Слід зазначити, що такий порядок дещо громіздкий, однак відіграє само стимулюючу роль. Проте часто на практиці при застосуванні нарядів на виконання робіт виникають труднощі наступного характеру. Якщо виникають непланові ситуації, наприклад, при поломці будь-якого агрегату, то робітники виконують деякі операції, що не зазначені в калькуляції, чи в наряді, ця робота також повинна бути оплачена. Оформлена у вигляді сигнального наряду вона, як уже зазначалося, оцінюється і оплачується. Однак іноді конкретного виду роботи не називається, робиться лише запис в у відповідній графі “різні”. В цьому випадку виникає проблема оцінки роботи, а також проблема віднесення вартості виконаної роботи до складу витрат (за таким записом важко виявити чи це виробничі витрати чи можливо – це витрати адміністративні чи ін.). Виходом із такого становища може бути прийняття підприємством і затвердження в наказі про облікову політику прийнятного для нього варіанту оцінки і способу віднесення вартості виконаної роботи на конкретний вид витрат.

Подальшого дослідження вимагає також класифікація непередбачених ситуацій і, особливо, втрат і невиробничих витрат. В економічній літературі з даних питань серед науковців немає єдиної думки. Більшість авторів схильні до думки, що

доцільно класифікувати втрати робочого часу залежно від періоду їх виникнення, а саме розрізнити внутрішньо змінні та цілодобові. Проте така класифікація, на наш погляд, упускає момент виявлення винуватців, а тому в сучасних умовах не є достатньо ефективною. Слід зазначити, що не завжди простої відбуваються з вини внутрішніх працівників чи через поломки виробничого обладнання. Вітчизняна система постачання, виробництва та реалізації готової хлібопекарної продукції, на жаль, характеризується нестабільністю та порушенням умов договорів поставки і розрахунків. У зв'язку з цим доцільно мати виважений підхід і досконалу методику забезпечення відповідальності за порушення, що призводять до виникнення непродуктивних втрат. Таким чином втрати робочого часу можна розглядати, виходячи з наступного групування:

- простої з вини працівника (в т.ч. у зв'язку з халатним ставленням до власних обов'язків щодо забезпечення належного технічного стану обладнання);
- простої через поломки обладнання не з вини працівника;
- простої з вини постачальника (в т.ч. енергопостачання);
- простої внаслідок недосконалої організації праці.

Не претендуючи на виняткову науковість даної пропозиції, адже вона з точки зору виконання і доцільності є досить дискусійною, вважаємо, що кожне конкретне підприємство зокрема не зможе вирішити проблему відповідальності постачальників за порушення термінів поставок (до слова це лише вітчизняна специфіка, в зарубіжних країнах таких проблем майже не існує), однак затвердження умов жорсткої відповідальності на державному рівні, шляхом прийняття відповідної законодавчої бази, дозволить уникнути ряду подібних проблем. Окрім того облік винуватців простоїв, навіть за умови неможливості притягнення їх до відповідальності може слугувати належною інформаційною базою, дослідження якої дасть можливість виявити постійних порушників умов зобов'язань та прийняти адекватне рішення щодо доцільності співпраці з ними.

Слід зазначити, що в сучасних умовах на підприємствах хлібопекарної промисловості існує певна проблема обліку браку у виробництві, яку в більшості випадків необхідно пов'язувати із технологічними особливостями та недоліками в організації виробництва (в т.ч. порушенні трудової дисципліни).

Практика хлібопекарних підприємств засвідчує, що брак часто (згідно технологічних дозволів) в подальшому використовується повторно для виробництва. Тобто суттєвих втрат від браку жодне із досліджуваних хлібопекарних підприємств не несе.

Окрім того, в сучасних умовах набула поширення практика реалізації некондиційної хлібопекарної продукції (придатної для вживання як продукти харчування) за нижчими цінами. Виявляється, що така продукція користується достатньо стабільним попитом (враховуючи той факт, що окремі верстви населення України мають доходи нижчі від вартості мінімального споживчого кошика).

На нашу думку, така ситуація вимагає адекватного відображення в обліку. Тому в хлібопекарній промисловості рахунок 24 “Брак у виробництві” слід деталізувати субрахунком 241 (чи іншим субрахунком залежно від вже існуючої деталізації на підприємстві) “Некондиційна продукція, придатна для реалізації”.

Окрім того, при організації обліку браку у виробництві доцільно передбачити можливість відображення інформації за напрямками: брак у виробництві по місцю, виду, характеру, кількості, причинах і винуватцях. Це дасть змогу забезпечити певні суми відшкодувань при виявленні конкретних винуватців браку.

Не зосереджуючись на суттєвій деталізації організації обліку витрат, що стосуються нарахування амортизації виробничого обладнання (основних засобів), адже відображення операцій нарахування амортизації в первинних документах і системі рахунків є достатньо зваженим, зауважимо, що проблеми існують у випадку вибору одного з рекомендованих П(С)БО 7 “Основні засоби” чи Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” методів нарахування амортизації.

Особливо слід підкреслити, що рекомендації обох нормативних документів не співпадають.

На практиці хлібопекарні підприємства використовують рекомендації податкового законодавства. Основою прийняття такого рішення виступає ієрархічна підпорядкованість підзаконних актів (а як відомо Закон України має вищу юридичну силу, ніж Положення, затверджені Міністерством фінансів).

Наша авторська позиція стосується необхідності узгодження бухгалтерських і податкових законодавчих актів з метою уникнення розбіжностей, а щодо підприємств хлібопекарної промисловості, то найбільш оптимальним варіантом нарахування амортизації, на нашу думку, є виробничий метод, оскільки він враховує реальні процеси зношення хлібопекарного обладнання [166].

У складі собівартості продукції хлібопекарних підприємств інші прямі виробничі витрати, як засвідчують облікові дані займають незначне місце, проте умовах ринкових відносин дослідження методики обліку вказаних витрат дозволяє на практиці виробити єдиний комплексний підхід який забезпечив би встановлення науково – обґрунтованих напрямів їх групування та зниження.

Однією із складових статті “Інші прямі витрати” є вартість витраченого палива та енергії на виробничі цілі. В собівартості виробів хлібопекарних підприємств Західного регіону, як свідчать дослідження фактичних даних енергетична складова незначна (паливо 0.1%, електроенергія та теплова енергія від 0.2 до 8-10 відсотків). Обмеженість енергетичних ресурсів в глобальному масштабі вимагає забезпечення високого рівня ефективності їх використання на місцях. Зрозуміло, що раціональне використання таких ресурсів в хлібопекарній галузі неможливе без вдосконалення виробничих процесів, підвищення якості використання обладнання, покращення техніко-економічних показників діяльності. Характер зміни структури енергоспоживання і ефект основних напрямів вдосконалення його структури проявляється, як правило, на рівні підприємства, тобто, там, де безпосередньо реалізуються заходи, що покращують використання

енергоресурсів. Проте, облік споживання електроенергії окремими виробничими одиницями, цехами і дільницями, як основний фактор цього процесу, є необхідною ланкою в загальній роботі з вдосконалення інформаційного забезпечення управління діяльністю.

Досягти точності обліку обсягу використаної енергії чи палива для технологічних цілей дозволяє використання відповідних вимірювальних приладів (лічильників). Єдиною суттєвою проблемою при цьому є вибір оптимальної бази розподілу при умові, що вимірювальний прилад реєструє використання енергії не лише для виробництва, а й для інших цілей (адже в багатьох випадках лічильники неможливо та й не доцільно встановлювати на кожному місці виникнення витрат). Для вирішення цієї проблеми можна скористатися інформацією про структуру витрат (фактичні показники конкретного підприємства в динаміці) та встановити коефіцієнти розподілу. Методика здійснення такого розподілу є достатньо простою, проте ми вважаємо, що вона може бути застосована не лише щодо витрат на енергію, а й стосовно непрямих витрат в цілому, а тому буде детальніше описана в п.2.2.

Слід зазначити, що побудова вітчизняного Плану рахунків в частині ведення обліку прямих витрат є достатньо адаптованою для здійснення оперативного управління витратами та визначення проміжних фінансових результатів. З цією метою цілком реальним є використання (без додаткових розрахунків) рахунку 23 “Виробництво”, оскільки саме на ньому акумулюються ті види витрат, які в системі управлінського обліку служать основою визначення змінної (виробничої, неповної) собівартості продукції. При цьому розрізняють дві моделі розрахунку чистого результату: французьку та американську. Перша передбачає наступну послідовність обчислень: Дохід від реалізації (-) Змінна собівартість продукції (=) Маржинальний дохід (-) Постійні витрати періоду (=) Результат (прибуток / збиток).

Друга (американська модель) для визначення чистого результату передбачає наступні обчислення: Обсяг реалізації (-) Змінна виробнича собівартість проданих

виробів (=) Виробнича маржа (-) Змінні витрати на реалізацію (=) Торговельна маржа (-) Постійні витрати (=) Результат-нетто.

На наш погляд, для хлібопекарних підприємств доцільно використовувати французьку модель. Цей вбір можна обґрунтувати наступним чином: по-перше, як правило, випічка хлібобулочних виробів здійснюється в обсягах під замовлення, тобто всі вироби підлягають передачі для реалізації, отже немає потреби розмежовувати вироблену продукцію на “Обсяг реалізації” і “Нереалізована продукція”; по – друге, не завжди (за винятком наявності фірмових магазинів) хлібопекарні підприємства мають змінні витрати на реалізацію. Запровадження елементів управлінського обліку в діючу практику хлібопекарних підприємств (особливо з врахуванням того, що ніякі додаткові витрати не потрібні), безумовно матиме значний позитивний вплив. Адже поєднання фінансової та управлінської бухгалтерії в сучасних умовах є надзвичайно дієвим механізмом оптимізації виробничих програм, забезпечення ефективності функціонування хлібопекарного виробництва, а також врахування (й відповідно, швидкого реагування) змін кон’юнктури ринку та інших умов.

2.2. Облік непрямих витрат і методика їх розподілу

Залежно від способу віднесення на собівартість витрати поділяються, як уже зазначалося на прямі і непрямі. До непрямих відносяться витрати, які не можна віднести на собівартість економічно доцільним шляхом і які підлягають розподілу відповідно до обраної на підприємстві бази (прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, загальної суми прямих витрат, кількості умовної продукції, затрачених людино-годин, машино-годин тощо). Непрямі витрати включають в себе заробітну плату адміністративно-управлінського персоналу цехів і відрахування на соціальні заходи, витрати на утримання будівель, приміщень, інвентарю,

амортизацію, що нараховується на основні засоби і ін., опалення, освітлення, ремонт цехів і т.п.

Доцільно зазначити, що ряд авторів, як свідчить дослідження літературних джерел вживають термін накладні витрати. Зокрема вітчизняні вчені, досліджуючи тему формування облікової політики зазначає, що класифікацію витрат на виробництво слід провадити згідно П(С)БО 16 “Витрати” і при цьому до виробничої собівартості продукції включати прямі і накладні витрати (постійні і змінні). Постійні накладні витрати розподіляти на кожну одиницю виробництва на основі нормальної виробничої потужності виробничого устаткування, а за основу розподілу брати нараховану заробітну плату працівників основного виробництва [31, 62, 77, 98, 109, 133, 176 та ін.].

І.Зубрицька [73, с. 5] зазначає, що виробничі витрати підприємства поділяються на прямі витрати (матеріальні, на оплату праці та інші), тобто ті, що за документами первинного обліку (накладними, табелями обліку відпрацьованого часу та виготовлених виробів) можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат (виробу, послуги, замовника, марки виробу, виду діяльності) та виробничі накладні витрати, що накопичуються та розподіляються між об’єктами витрат відповідно до певного чинника. Далі визначаючи, що основою, яка визначає склад витрат є П(С)БО 16 “Витрати”, І. Зубрицька ототожнює виробничі накладні витрати із загальновиробничими (цитата “до виробничих накладних витрат або загальновиробничих витрат відносяться:”).

Автор також зазначає, що виробничі накладні витрати складаються з постійних і змінних витрат. До змінних виробничих накладних витрат належать витрати, що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Постійні виробничі накладні витрати залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Вищевказаний автор також цілком справедливо зазначає, що абсолютно точного поділу витрат на постійні та змінні досягти важко, тому що існує ще й такий

вид витрат, як змішані витрати, тобто витрати, які містять в собі постійну та змінну частини. Наприклад, оплата праці апарату управління цехами може включати до себе постійну частину – оклад – та змінну частину – преміальну винагороду за збільшення обсягів виробництва понад певний показник (чим більший відсоток збільшення обсягів, тим вищі преміальні).

Окрім цього, витрати, що для одного підприємства є постійними, для іншого – змінними. Наприклад, підприємству надається право відповідно до П(С)БО 7 “Основні засоби” обрати прийнятний для нього метод нарахування амортизації основних засобів (з-поміж чотирьох запропонованих). Якщо воно обере виробничий метод, за яким сума амортизації визначається залежно від кількості виробленої продукції, то дані витрати будуть відноситися до змінних витрат. Якщо підприємство обере добре відомий в минулому прямолінійний метод, то витрати на амортизацію будуть відноситися до постійних витрат.

У хлібопекарній промисловості застосовується рекомендована П(С)БО 16 номенклатура витрат. Зауважмо, що галузева інструкція з обліку і калькулювання витрат в хлібопекарній промисловості на сьогодні відсутня. При цьому загальновиробничі витрати, як правило, розподіляються між окремими видами хлібопекарної продукції пропорційно до заробітної плати виробничих робітників або умовних одиниць виробленої продукції (ум. кг, ум. тонн). Перш ніж зробити висновок про доцільність вибору тої чи іншої бази розподілу накладних витрат доцільно, на наш погляд, дати критичну оцінку теоретичних передумов такого вибору.

Особливістю сучасного обліку накладних витрат є те, що з 1 січня 2000 року змінився не лише склад витрат, які формують виробничу собівартість хлібопекарної продукції, а й порядок віднесення загальновиробничих витрат (частина яких є накладними) до складу виробничої собівартості продукції. Раніше ці витрати повністю включалися до складу собівартості продукції. Однак зараз, як цілком справедливо зазначає В. Мякота [122, с.97], до складу виробничої собівартості

можуть бути віднесені не всі витрати, що обліковуються на рахунку 91 “Загально виробничі витрати”, а лише змінні і частина постійних, залежно від співвідношення фактичного випуску продукції і нормальної виробничої потужності, а залишок постійних загально виробничих витрат зараховується до складу собівартості реалізованої продукції. Іншими словами, постійні загально виробничі витрати повинні щомісячно розподілятися між рахунком 23 “Виробництво” і 90 “Собівартість реалізації”.

Пункт 16 П(С)БО 16 “Витрати” рекомендує для розподілу використовувати наступну інформацію: загальновиробничі витрати діляться на змінні та постійні. Останні в свою чергу підрозділяються на розподілені і нерозподілені (Рис. 2.5) [122, с. 98].

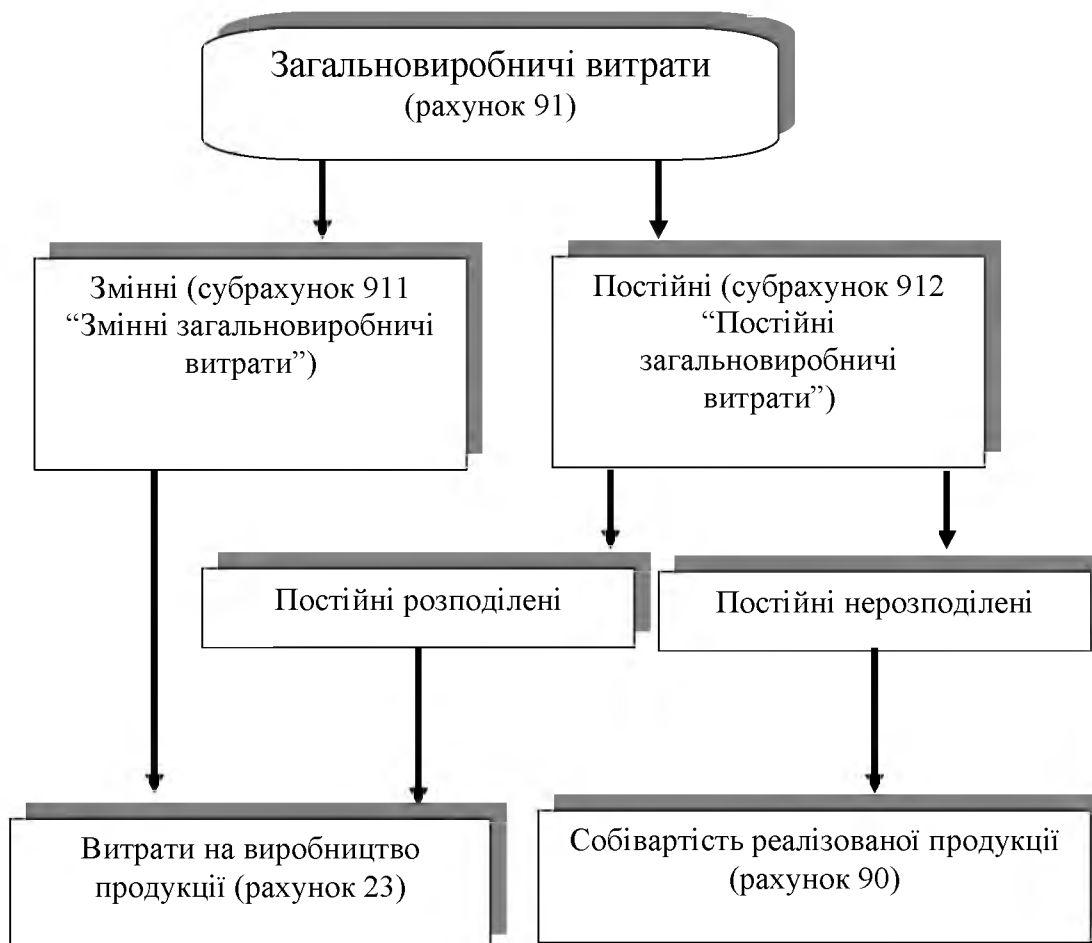


Рис. 2.5. Схема розподілу загальновиробничих витрат

До змінних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування і управління (цехів, дільниць), які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягів діяльності.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

П(С)БО 16 рекомендовано підприємствам самостійно визначати і встановлювати перелік змінних і постійних загально виробничих витрат.

В економічній літературі питання обліку і розподілу непрямих витрат трактується неоднозначно. Пунктом 4 П(С)БО 16 “Витрати” передбачено використання показника “нормальна потужність” при визначенні нормативу постійних загальновиробничих витрат на одиницю бази розподілу. Під базою розподілу розуміють показник (грошовий або натуральний), в розрахунку на одиницю вимірювання якого встановлюється норматив розподілу загально виробничих витрат. База розподілу встановлюється самим підприємством і нею на думку В.Мякоти [122, с. 99] можуть бути:

- години роботи;
- заробітна плата;
- обсяг діяльності (наприклад, кількість готової продукції – штук, тонн, куб. м. і т.п. або обсяг послуг або робіт в вартісному вимірі);
- прямі витрати і т.п.

На думку окремих авторів найбільш прийнятним для хлібопекарної промисловості є розподіл традиційним шляхом: пропорційно витратам основної заробітної плати робітників і витратам на утримання і експлуатацію обладнання. На думку багатьох економістів даний спосіб розподілу відповідає галузевим особливостям, оскільки відображає взаємозв'язок вказаних витрат з об'ємом виробництва. Таке твердження в цілому є дискусійним, оскільки П(С)БО 16 “Витрати” подає достатньо детальну методику розрахунку розподілу загально виробничих витрат (що подана в додатку 1 П(С)БО 16). Проте наукові дослідження в цьому напрямку є достатньо актуальними, а діюче законодавство передбачає

використання альтернативних варіантів шляхом відображення обраного підприємством підходу розпорядчим документом про облікову політику.

Хлібопекарні підприємства, як правило, мають цехову структуру, а тому доцільно розраховувати вихідні нормативи розподілу накладних витрат в розрізі кожного цеху зокрема. Даний аспект більше стосується управлінського аспекту обліку, адже йдеться про планування величини розподілених витрат. Хоч в подальшому у виробничу собівартість продукції включається фактична величина постійних загальновиробничих витрат, а не сума, визначена з допомогою нормативу.

Методика розподілу загальновиробничих витрат широко висвітлена в економічній літературі [31; 62; 77; 98; 109; 122; 133; 169; 176 та ін.], проте у випадку обліку накладних витрат національні стандарти потребують конкретизації. Саме тому ряд вчених будують власні алгоритми розподілу непрямих витрат і ці алгоритми є достатньо аргументованими та обґрунтованими.

У вітчизняних стандартах практично єдиний елемент управлінського обліку, який регламентовано – це алгоритм розподілу постійних загально виробничих витрат.

У П(С)БО-16 поставлено знак рівності між загальновиробничими та непрямими витратами. Тому під час розподілу загальновиробничих витрат на ті, які включають і які не включають до виробничої собівартості, необхідно: спочатку виділити пряму частину загальновиробничих витрат потім у непрямих загальновиробничих витратах визначити умовно-змінну та умовно-постійну частини і лише тоді розподіляти цю виділену постійну частину. І наступне, якщо перелік умовно-постійних та умовно-змінних елементів загальновиробничих витрат є стабільним, то питома вага окремих елементів мінлива. Сьогодні поширена ситуація, коли вартість продукції (робіт, послуг) коливається у широких межах залежно від форми розрахунку (грошові кошти, вексель із подальшим дисконтом, бартер, товарний кредит тощо). Уже внаслідок цього фактична питома вага вартості постійних елементів у загальній сумі загальновиробничих витрат може суттєво відрізнятись від планового рівня.

Крім того, зазначають вчені, у разі збоїв під час виробництва (недоставка сировини, розірвання контрактів на поставку готової продукції, аварійні ситуації тощо) підприємство, насамперед, економить саме на постійних витратах. Можна знизити загальну суму виробничих витрат, не проводячи у повному обсязі ремонтні роботи, перевести на скорочений робочий день працівників-погодинників (тобто постійні витрати). Значно менше резервів у частині економії на змінних витратах (сировина, силова енергія, відрядна заробітна плата).

Тобто, насправді, сума постійних витрат не така вже й постійна, а залежить і від рівня цін (форми розрахунків) на ресурси, які використовують, і від ділової активності, і (опосередковано) від обсягів діяльності. Така позиція, на наш погляд, є цілком справедливою, а тому слід враховувати її при виборі методів і способів розподілу накладних витрат.

Як справедливо зауважують вищевказані автори, запропонований у П(С)БО-16 алгоритм розподілу орієнтовано на стабільні ціни і на те, що всі витрати, які враховано під час планування, буде здійснено повною мірою. Тільки в цьому разі сума умовно-постійних витрат буде дійсно постійною. На практиці збіг планової (тобто відповідної нормальної потужності) і фактичної суми постійних витрат – це виняток, а не правило.

Із зазначеного вище можна зробити наступні висновки: по-перше, сума умовно-постійних витрат – величина змінна і повинна визначатися у кожному плановому періоді незалежно від того, змінюється нормальна потужність підприємства чи ні. Для визначення суми нерозподілених постійних витрат підприємство, крім нормальної потужності, повинно встановити суму постійних загальновиробничих витрат, які відповідають такому рівню нормальної потужності. По-друге, якщо орієнтуватися на стабільні ціни, то запропонований алгоритм виглядає занадто громіздким.

Слід зазначити, що вказані висновки підтримують і вчені і практики, проте формуючи власні підходи до методики визначення собівартості відповідно до принципів, закладених П(С)БО 16, кожна рекомендація має свої особливості. Так, наприклад, Є.В.Стародубцев та М.В.Волкова [215] вважають, що обліково-

обчислювальну роботу з визначення собівартості промислової продукції можна поділити на три етапи:

1. Поступове накопичення виробничих витрат протягом місяця: прямі виробничі витрати накопичуються на калькуляційних рахунках, а загально виробничі – на збірно-розподільчих.

2. Розподіл загально виробничих витрат по аналітичних позиціях калькуляційних рахунків:

- змінні загально виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності підприємства у звітному періоді;

- постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

- нерозподілені постійні загально виробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення,

Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загально виробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

3. Розподіл витрат, зібраних на калькуляційних рахунках виробництва, між готовою продукцією і незавершеним виробництвом (по кожній аналітичній позиції цих рахунків).

Практика досліджуваних підприємств свідчить, що вони випускають багато видів продукції, а також містять кілька цехів з випуску продукції. Кожен цех веде аналітичний облік за статтями витрат, видами продукції, що виготовляється, і наприкінці місяця складає зведену відомість витрат по цеху (раніше це була типова форма “Відомість №12”).

Крім того, на утримання усіх цехів здійснюються деякі загально виробничі витрати. Ці витрати відображаються бухгалтером наприкінці місяця у відомості обліку загально виробничих витрат (раніше – типова форма “Відомість №15”).

Отже, наприкінці місяця з кожного цеху в бухгалтерію передається “Відомість витрат по цеху №” і “Відомість загально виробничих витрат”. Бухгалтер зводить в одну усі відомості по цехах, у такий спосіб одержуючи “Зведену відомість витрат по цехах” (раніше – “Зведена відомість №12”).

На підставі відомості випуску продукції бухгалтер визначає загальний обсяг випуску продукції за місяць. Якщо обсяг випуску більший від установленої виробничої потужності підприємства, то загально виробничі витрати цілком списуються на виробництво. Якщо ж обсяг випуску менший, то відбувається розподіл по рахунках 23 “Виробництво” і 90 “Собівартість реалізації”.

Кожен вид хлібопекарної продукції має планову (кошторисну) собівартість. Наприкінці місяця загально виробничі витрати розподіляються (при виконанні вищевикладених умов) на кожен вид продукції. У такий спосіб утворюється дві звітні відомості: “Відомість розподілу загально виробничих витрат по рахунках 23 і 90” і “Аналітична відомість розподілу загально виробничих витрат на кожен вид продукції по рахунку 23”.

Дані відомості розподілу по рахунках 23 і 90 переносяться в журнал 5, а потім разом з іншими сумами по інших рахунках відображаються у фінансовій і податковій звітності підприємства.

При цьому доцільно зауважити, що практика розподілу непрямих витрат, яка використовувалася до запровадження національних стандартів обліку була достатньо обґрунтованою. Суть її полягала у здійсненні перерахунку за встановленими коефіцієнтами всієї продукції в умовну, визначенні на цій основі бази розподілу та включенні непрямих витрат до складу собівартості шляхом множення бази розподілу на умовну кількість кожного виду продукції.

Дослідження економічної літератури дозволяє стверджувати, що вітчизняні вчені прагнуть до розробки найбільш вдалих методів розподілу, але з врахуванням національних стандартів.

Так, наприклад, ряд авторів, вказують на облік витрат, що постійно розподіляються на виробництво – варіант, який передбачає розподіл витрат в три етапи:

- включення до собівартості прямих пропорційних витрат;
- віднесення до собівартості змінної частини загальних витрат;
- розподіл за видами продукції загальних постійних витрат [82, с.121].

Характерною рисою даної системи є застосування різних способів розподілу постійних загальних витрат.

Ф.Ф.Бутинець, Л.В.Чижевська та Н.В Герасимчук [24, с.121-122] вказують, що один зі способів передбачає розрахунок коефіцієнтів:

1. Загальний коефіцієнт (Кзаг):

$$K_{заг} = \text{ПВ} : \text{ЗВ} \times 100\%, \quad (2.3)$$

де ПВ – постійні витрати; ЗВ – змінні витрати.

2. Коефіцієнт матеріальних витрат виробництва (Кмвв) – за його:

$$K_{мвв} = \text{ПТЗВ} : \text{ЗВ} \times 100 \%, \quad (2.4)$$

де ПТЗВ – постійні транспортно-заготівельні витрати.

3. Коефіцієнт постійних витрат основного виробництва (Кпвов) визначається аналогічно до загального коефіцієнта:

$$K_{пвов} = \text{ПВОВ} : \text{ЗВ} \times 100\%, \quad (2.5)$$

де ПВОВ – постійні витрати основного виробництва.

4. Коефіцієнт постійних адміністративно-управлінських витрат (Кпаув) застосовується для розподілу витрат на управління:

$$K_{паув} = (\text{ПАВ} - \text{УВ}) : \text{ЗВ} \times 100\%, \quad (2.6)$$

де ПАВ – постійні адміністративні витрати, УВ – управлінські витрати.

5. Коефіцієнт постійних комерційних витрат

$$K_{пкв} = \text{ПКВ} : \text{ЗВ} \times 100\%, \quad (2.7)$$

де ПКВ – постійні комерційні витрати.

При послідовному розподілі витрат, який дозволяє регулювати величину очікуваного прибутку на виріб, застосовується інший спосіб, який передбачає розрахунок наступних коефіцієнтів (для визначення повної собівартості):

1. Коефіцієнт постійних витрат виробничих цехів

$$K_{пввц} = (ПВВЦ - ПВУР) : П, \quad (2.8)$$

де ПВВЦ – постійні витрати виробничих цехів, ПВУР – постійні витрати на управління і реалізацію, П – прибуток.

2. Коефіцієнт постійних витрат по управлінню та реалізації готової продукції

$$K_{пвур} = (ПВУР + ПКВ) : (МД - (ЗПВ - ПВУР)), \quad (2.9)$$

де ПКВ – постійні комерційні витрати; МД – маржинальний дохід; ЗПВ – загальні постійні витрати.

На наш погляд, доцільно скористатися пропозицією вищевказаних авторів щодо застосування загального коефіцієнта (розрахункова формула 2.3). Такий висновок обґрунтовується достатньою простотою розрахунку та незначною трудомісткістю.

Можна піддати сумніву, що ускладнені розрахунки можуть призвести до економії витрат, особливо якщо всі витрати вже були здійснені. Більш доцільно в цьому випадку займатися пошуком альтернативних варіантів управлінських рішень, які б у майбутньому враховували допущені прорахунки та сприяли підвищенню результативності й ефективності господарювання.

Авторська позиція також передбачає розробку власного підходу до розподілу непрямих витрат в хлібопекарній промисловості. На наш погляд, розподіл можна здійснювати відповідно до коефіцієнтів, визначених виходячи з ціни хлібобулочної продукції [157].

Методика розрахунків повинна здійснюватися у чотири етапи:

1. Розрахунок проміжних коефіцієнтів розподілу:

$$K_{п(n)} = Ц_{в(n)} : Ц_{\min}, \quad (2.10)$$

де $K_{п(n)}$ – проміжний коефіцієнт n -го виду виробів;

$Ц_{в(n)}$ та $Ц_{\min}$ – відповідно ціна n -го виробу та мінімальна ціна на хлібобулочну продукцію.

2. Визначення бази розподілу ($B_p(n)$):

$$B_p(n) = K_p(n) \times O_p, \quad (2.11)$$

де O_p – обсяг реалізації (чи виробництва).

3. Визначення частки непрямих витрат, що припадають на одиницю бази розподілу:

$$ЧНВ = НВ : \sum B_p(n), \quad (2.12)$$

де НВ - задана сума непрямих витрат, які включаються до собівартості конкретних виробів.

4. Визначення величини непрямих витрат НВ (n) для кожного виробу:

$$НВ(n) = ЧНВ \times B_p(n). \quad (2.13)$$

Для розрахунку проміжного коефіцієнта розподілу можна обрати два варіанти:

- 1) по продукції найменшої вартості встановити коефіцієнт 1, а решту визначати з відповідної пропорції;
- 2) обрати вихідним пунктом розрахунку найвищу ціну і поступити аналогічно як в першому варіанті.

Більш простим є перший варіант, в якому враховується лише ціна та обсяг виробництва (реалізації) без розрахунку проміжного коефіцієнта розподілу. Для автоматизації розрахунків розподілу непрямих витрат на виробництво хлібобулочної продукції нами розроблено наступний алгоритм (рис.2.6).

На початку роботи алгоритму вводяться дані таблиці (найменування виробу, ціна та обсяг реалізації) і сума непрямих витрат (блок 1). В блоці 2 визначається мінімальна ціна (C_{min}). Обчислення проміжного коефіцієнту розподілу $K_p(n)$ (блок 3) та бази розподілу $B_p(n)$ (блок 4) здійснюється в циклі (нарощення циклу здійснюється в блоці 6), кінцем якого є перевірка умови (блок 5). В блоці 7 визначається сума значень бази розподілу, а частка непрямих витрат вираховується в блоці 8. Розмір непрямих витрат (блок 9) вираховується в циклі, перевірка кінця якого здійснюється в блоці 10, а нарощення – в блоці 11. Результатом роботи алгоритму є формування документу з розрахунком розподілу непрямих витрат (блок 12).

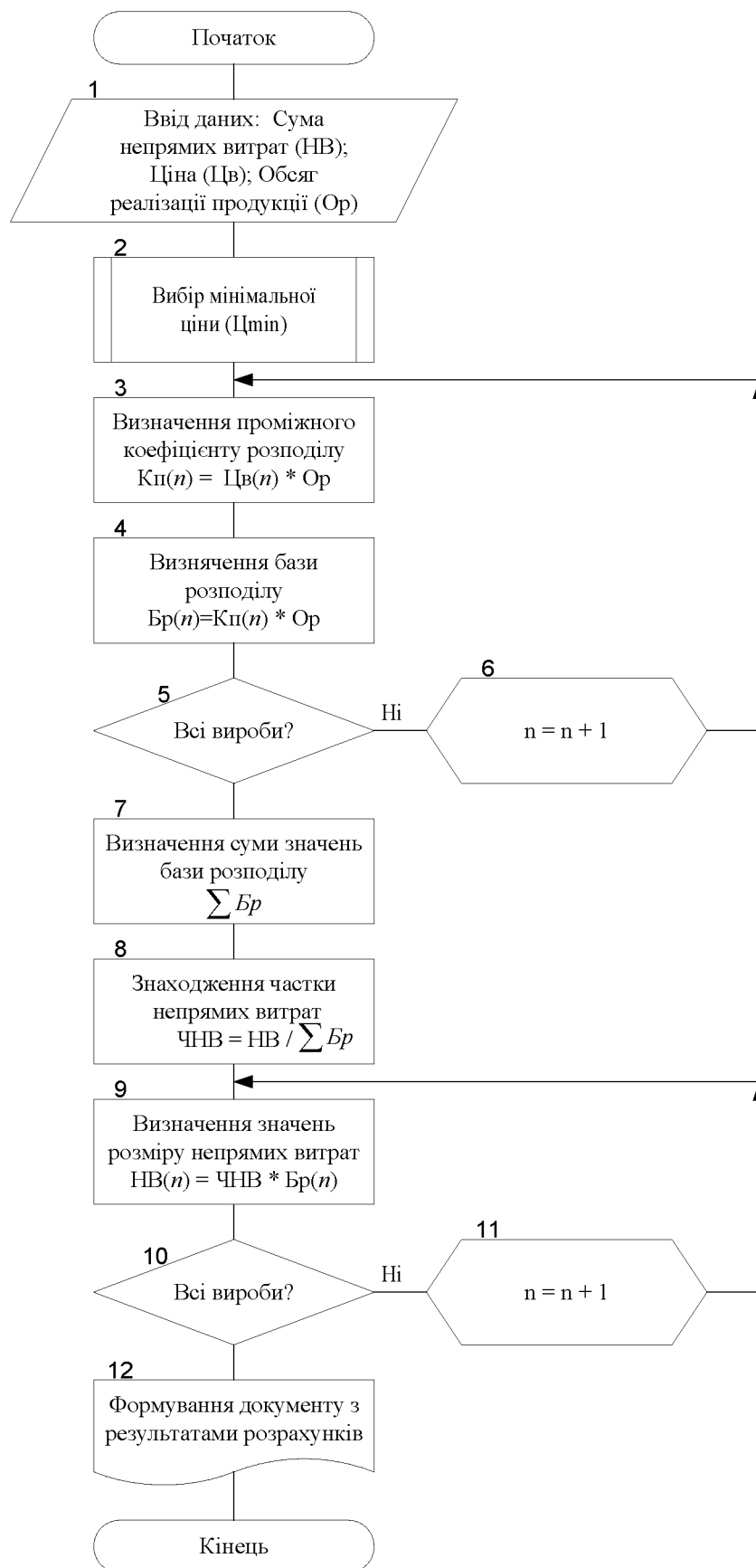


Рис. 2.6. Алгоритм розрахунку розподілу непрямих витрат на виробництво хлібобулочної продукції

Для реалізації даного алгоритму використано пакет MS Excel та розроблена відповідна програма на мові Visual Basic. Результати розрахунків по програмі для чотирьох найменувань виробів наведені в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

***Розрахунок розподілу непрямих витрат на виробництво
хлібобулочної продукції***

Номер документа	Дата складання	Код особи, відповідальної за розрахунок	Код виду операції

№ п/п	Найменування виробів	Ціна за од., грн.	Проміжний коефіцієнт розподілу (Кп)	Обсяг реалізації	База розподілу (Кп x обсяг реалізації)	Розмір непрямих витрат, що вкл. до собівартості (Рнв)
1	Хліб "Тернопільський"	,60	3,2	10 00	3200	237,7 9
2	Хліб "Збручанський"	,45	2,9	80 0	2320	172,4 0
3	Рогалик "Сонечко"	,90	1,8	15 00	2700	200,6 4
4	Булочки "Студентські"	,50	1,0	12 00	1200	89,17
Разом					9420	700,0 0

Розрахунок здійснив

Підпис

П.І.П.

Відмітка бухгалтерії про віднесення розподілених сум на собівартість виробів ' ____ '

200__р.

Головний бухгалтер (бухгалтер)

Такий підхід передбачає врахування ринкових цін, що дозволяє реально оцінювати попит і пропозицію при розподілі непрямих витрат. Оскільки практично вся хлібопекарна продукція, яка виробляється підлягає реалізації, то більш доцільно використовувати не нормальну потужність (більшість великих хлібопекарних

підприємств працюють на половину потужності), а саме підхід врахування ринкових цін.

2.3. Організація і методика автоматизованого обліку витрат на виробництво як елемент управління витратами

В сучасних умовах для автоматизації за допомогою автоматизованих робочих місць (АРМ) часто купують (або замовляють) декілька окремих програм, іноді з можливістю перенесення даних до АРМ зведеного обліку, які забезпечують складання оборотної відомості, балансу та інших звітів. Наприклад, часто закупають такий комплект: “Розрахунок зарплати” + “Облік матеріалів та МШП” + “Облік основних засобів” + “Облік реалізації продукції” + “Банк” + “Каса”. Однак створена цим шляхом система обліку є громіздкою, не дуже зручною в роботі і неперспективною для подальшого розвитку та вдосконалення.

На шляху до ринкової економіки і впровадження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку постійно зростають вимоги до комп'ютерних програм всіх класів, в тому числі і до автоматизованих робочих місць. В доповнення до АРМ типу “Облік праці і заробітної плати”, “Облік банківських операцій”, “Облік касових операцій”, “Облік матеріалів”, “Облік реалізації”, “Облік основних засобів” з'явилися, наприклад, такі, як “Управління збутом готової продукції”, “Управління матеріальними ресурсами і складськими операціями”, “Управління матеріально-технічним постачанням”, “Управління витратами”. Ці програми зручні в роботі і заощаджують час та сили бухгалтерів, хоча і не вирішують комплексно проблеми автоматизації обліку на підприємствах.

Слід зазначити, що попит на окремі АРМ постійно зменшується. Користувачі починають розуміти, що такі системи можуть давати найбільшу віддачу, якщо використовувати їх в комплексі.

Прикладами можуть бути “Зарплата”, “Склад”, “Облік МШП”, “Банк”, “Зарплата” і “Митниця” фірми “Комп'ютер-Приз” (м. Маріуполь), “Комплекс задач

по труду й зароботной плате” (“Вызов”, м. Київ), “ZARP” (“АгроИнфоМир” м. Київ), “WAGES” (“Баланс-Центр”, м. Дніпропетровськ) тощо.

У зв’язку з переходом України на міжнародні стандарти обліку та розвиток міжнародних стосунків дозволяє використовувати і імпортні програми “R/3” (Німеччина), “Platinum” (США), “Scala” (Швеція, Beslutsmodeller AB), “Sun” (Англія), російська програма “Монолит”, український програмний комплекс “Галактика”.

Як правило, наведені програмні системи забезпечують ведення обліку за міжнародними стандартами. Слід зауважити, що такі програми вимагають або розробки безпосередньо на замовлення підприємства (що трапляється дуже рідко, оскільки коштує дорого), або старанного її налагодження на конкретні умови вже в процесі впровадження (що теж коштує недешево).

Розвиток технології прямує до більш глибокої інтеграції окремих ділянок обліку, створення нових управлінських, торговельних і аналітичних модулів комплексу.

Бухгалтерський офіс (система автоматизації управління підприємством). Часто подібні розробки побудовані не стільки “під бухгалтера”, скільки “під управлінця”. Якщо подивитись з точки зору управлінців, засновників, акціонерів, то даний клас програм можна назвати “корпоративні системи управління фінансами і бізнесом”. Бухгалтерська складова (при всій її значимості) перестає бути тут головною. Більш важливим є взаємозв’язок всіх складових частин системи, можливість ефективного управління підприємством, допомога в досягненні головної мети бізнесу – отриманні прибутку.

До цього класу входять функціонально повні бухгалтерські системи з елементами управлінського обліку, діловодства і планування, а також системою підтримки прийняття рішень і деякими іншими. Приклади: “Галактика”, “Miracle”, “Інтегратор”.

Системи, що індивідуально доопрацьовуються. До цього класу належать системи, подібні до програм класів “бухгалтерський конструктор”, “інтегрована бухгалтерська система”, “комплекс взаємопов’язаних АРМ” або “бухгалтерський

офіс”, але вони є більш дорогими і постачаються самою фірмою-розробником (іноді – кваліфікованими, спеціально підготовленими дилерами, які володіють бухгалтерськими і аудиторськими знаннями). Продукція цього класу припускає доопрацювання програми для потреб конкретного замовника або надання додаткових послуг з навчання, методичної підтримки при впровадженні та адаптації. При цьому процес впровадження включає цілий спектр організаційних заходів, адже практично завжди доводиться перебудовувати роботу бухгалтерії та інших підрозділів підприємства-покупця відповідно до технології, що працює в системі.

Програмне забезпечення цього класу найчастіше встановлюється самою фірмою-розробником. Тому системи цього класу призначені для досвідчених і заможних покупців, для яких важливими є не лише переваги програмної продукції, але й такі потенційні можливості фірми-розробника, що визначаються її потенціалом і репутацією. Слід мати на увазі, що навіть найкращі виробники систем подібного класу відомі небагатьом користувачам, їх продукція і послуги є найдорожчими. Тому помилка замовника у виборі системи коштує дуже дорого.

Фінансово-аналітичні системи. Це різноманітні програми фінансового аналізу на основі бухгалтерських даних, за допомогою яких автоматизуються задачі зовнішнього і внутрішнього аудиту.

Правові бази даних. До них відносяться впорядковані довідкові системи, що містять підібрані в тематичному чи хронологічному порядку законодавчі акти з питань податків, бухгалтерського обліку тощо. Ці системи дозволяють швидко знаходити потрібні нормативні документи, а також вносити зміни та доповнення до них.

Вітчизняні й зарубіжні вчені звертають більше уваги на проблеми бюджетування витрат, собівартість, управління витратами, в основному, не в бухгалтерському, а в управлінському обліку, хоча про завершеність дискусії та досліджень даних проблем ще говорити зарано. Особливої уваги, на наш погляд, заслуговує вивчення можливостей автоматизації розрахунків величини планових витрат при їх бюджетуванні, тому що автоматизація, як елемент ефективної системи

управління витратами, виступає в сучасних умовах важливим важелем оптимізації виробництва та зниження рівня витрат на виробництво.

Однією із найбільш важливих переваг інформаційних технологій є можливість економіко-математичного моделювання виробничих, організаційних та облікових процесів з метою ефективного управління. Так, ще на початку 30-х років минулого століття російський вчений М.О. Блатов [21] описав підхід до бухгалтерського обліку як до інформаційної моделі господарського процесу, та привів класифікацію моделей бухгалтерського обліку. Цікавим є той факт, що студенти спеціальності “Фінанси та бухгалтерський облік” (Finance and Accounting) в американських університетах застосовують так звані фінансові моделі (financial models), ознайомлюючись з технологією прийняття рішень в таких системах як аналіз взаємозв’язку витрат, обсягу і прибутку (cost-volume-profit analysis), аналіз релевантних витрат (relevant cost analysis) і моделі розподілу витрат (cost allocation models) [217].

Однак при реальній організації бухгалтерського обліку із застосуванням комп’ютерних інформаційних систем при умові існування безлічі бухгалтерських комп’ютерних програм для автоматизації роботи бухгалтера, найбільш широко застосовуваною є програма “1С: Підприємство 7.7”, котра дозволяє вести комплексний бухгалтерський облік на виробничому підприємстві. Основний алгоритм програми побудовано на використанні типових операцій, розроблених авторами програми практично на всі можливі ситуації в господарському житті підприємства.

Такий підхід дає змогу, при введенні в комп’ютер визначених реквізитів з первинного документа, автоматично одержувати потрібні бухгалтерські записи в журналах реєстрації первинних документів, Книзі покупок, Книзі продаж, проводки в потрібних регістрах бухгалтерського обліку, всілякі аналітичні звіти, оборотно-сальдові відомості тощо [173].

Однак, широка сервісна підтримка даної програми звичайно не вирішує всіх проблемних завдань з організації та автоматизації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Зокрема, обґрунтування доцільності складання кошторисів витрат на виробництво може базуватися на наступних складових, які проявляються у вигляді завдань, котрі можуть бути вирішені з їх допомогою.

По-перше, з допомогою кошторисів можуть узгоджуватися та підпорядковуватися єдиній меті дії структурних підрозділів підприємства. Однак не слід розглядати кошторис витрат на виробництво як догму, навпаки, грамотно складений кошторис при вмілій роботі з нею дозволяє керівнику правильно реагувати на зміну умов господарювання, зводячи до мінімуму імовірність поспішних рішень, що приймаються експромтом.

По-друге, важливий аспект, який досягається завдяки складанню кошторисів – це попереднє інформування керівників низових ланок про можливі обсяги витрат з тим, щоб забезпечити їх дотримання та постійний контроль за ходом виробництва.

Окрім того достатній рівень інформованості не лише керівників низових ланок, а й виробничих робітників відіграє певну стимулюючу роль в процесі досягнення підприємницької мети.

Ми схилиємося до думки, що задачі, котрі вирішуються на основі кошторисів, слід розглядати у розрізі трьох блоків: планування, контроль і звітність.

Вище було вказано на стимулюючу роль кошторисів, проте незважаючи на її визнання рядом вчених класифікація завдань бюджетування, рекомендована вченими не містить функції стимулювання. На нашу думку такий підхід вимагає подальшого дослідження та обґрунтування доцільності уточнення групування завдань, що вирішуються завдяки застосуванню кошторисів.

Встановлення науково обґрунтованої класифікації важливе для розмежування довідників, файлів та інших складових при розробці напрямів і етапів створення автоматизованих інформаційних систем управління витратами на підприємстві.

Окрім того, розглядаючи автоматизацію розрахункових процедур бюджетування як напрям удосконалення ефективності функціонування господарюючих суб'єктів, важливо окреслити можливості їх ув'язки з системою бухгалтерського обліку.

Таке поєднання, на наш погляд, має важливе економічне значення, оскільки в основу розробки кошторису можна покласти вихідний рівень витрат, що були здійснені на виробництво того чи іншого виду продукції в звітному періоді.

Загальна схема взаємозв'язку між бухгалтерським обліком і складанням кошторисів витрат повинна включати в себе наступні елементи:

- витрати, зібрані за дебетом рахунку 23 “Виробництво” (якщо для досліджуваного виду виробництва характерна наявність незавершеного виробництва, то доцільно використати інформацію з дебету рахунку 26 “Готова продукція”), а саме матеріальні, трудові витрати, величину амортизаційних відрахувань інші прямі витрати;

- непрямі витрати (загальновиробничі витрати – дебет рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”) тощо.

Детальніші відомості про величину витрат за статтями можна отримати з відповідних відомостей. Враховуючи те, що порядок розробки кошторису витрат включає в себе розрахунок прямих витрат (1), розрахунок первинних витрат (2), розрахунок вторинних витрат (3) блок-схема алгоритму розрахунку повинна включати в себе аналогічні складові.

Зазначені складові, в свою чергу, необхідно уточнити відповідними розрахунковими формулами. При цьому під прямими витратами розуміють ті, витрати які можна прямо віднести на конкретний виріб.

Витрати сировини, матеріалів та інших виробничих запасів, що складають основу виробленої продукції, як правило, можуть бути віднесені безпосередньо на собівартість продукції, що виготовляється, на підставі первинних документів, тобто є прямими.

В якості інформаційного джерела можна використати накопичувальні відомості розподілу матеріалів, у яких вказується (групується) вартість виробничих запасів, спожитих на одиницю виробу, дані про їх витрачання протягом звітного періоду.

Якщо ж основний матеріал використовується для виробництва декількох видів продукції, то його розподіляють між виробами відповідно до норм виходу окремих

продуктів з одиниці сировини, пропорційно нормативній витраті або іншим коефіцієнтам розподілу.

Витрати на матеріали, що складають основу виробленої продукції є прямими. Таким чином, при відпуску їх у виробництво фіксується загальна кількість витрачених матеріалів. При цьому в кінці місяця у виробництві можуть залишатися матеріали, які не піддавалися обробці. Такі матеріали повертаються на склад, а сума списаних у виробництво матеріалів зменшується на суму таких невикористаних матеріалів.

Під первинними витратами – розуміють ті, котрі списуються на місця виникнення витрат, але не на конкретних носіїв. Це може бути орендна плата за приміщення де розташоване місце виникнення витрат – тобто це витрати, що прямо списуються на місця виникнення витрат, а також витрати, які не можуть бути прямо віднесені на місця їх виникнення, а розподіляються між ними (наприклад витрати на електроенергію в приміщенні, де є лише один лічильник і в якому розташовано декілька місць виникнення витрат). Під вторинними витратами розуміють витрати місць виникнення витрат загального призначення і витрати допоміжних місць виникнення витрат, які розподіляються між місцями виникнення витрат виробничого призначення. Остання ланка блок-схеми, на нашу думку, є однією з найскладніших, оскільки розрахунок повних витрат допоміжних виробництв вимагає розмежування вартості послуг не лише між різними виробничими структурними підрозділами, а й між самими допоміжними виробництвами. Для того щоб визначити витрати допоміжних виробництв з врахуванням взаємних послуг пропонуємо, як це рекомендовано в економічній літературі [96, с. 55] скласти і розв'язати наступну систему рівнянь:

$$\begin{aligned} C_1 &= C_{1c} + K_1 C_2 + K_2 C_3, \\ C_2 &= C_{2c} + K_3 C_1 + K_4 C_3, \\ C_3 &= C_{3c} + K_5 C_1 + K_6 C_2, \end{aligned} \quad (2.14)$$

де C_1, C_2, C_3 - витрати допоміжних цехів з врахуванням взаємних послуг;

C_{1c}, C_{2c}, C_{3c} - власні витрати допоміжних цехів;

$K_1, K_2, K_3, K_4, K_5, K_6$ – частка взаємних послуг допоміжних цехів.

Вітчизняні науковці М.Г. Грешак та О.С.Коцюба вказують на те, що розподіл витрат допоміжних та обслуговуючих підрозділів між відповідними виробничими підрозділами здійснюється виходячи з обсягів наданих ними послуг з допомогою трьох основних методів:

- методу прямого розподілу;
- методу взаємних послуг (інша назва – метод повторного розподілу);
- методу системи рівнянь [51, с. 51].

Оскільки система автоматизованої обробки інформації характеризується високою оперативністю (швидкодією), в програмному забезпеченні доцільно передбачити альтернативність методів розрахунків і відповідно використати всі рекомендовані вітчизняними вченими методи розподілу витрат допоміжних виробництв.

Слід зазначити, що розгалуженість блок схеми також залежить від рекомендованих методів оцінки запасів, методів нарахування амортизації тощо.

Узагальнення основних теоретичних основ автоматизації розрахунків величини планових витрат при їх бюджетуванні дозволяє розробити загальну блок-схему алгоритму рішення задачі складання кошторисів. Вона включає в себе такі основні складові як розрахунок матеріальних витрат з врахуванням рекомендованих бухгалтерським і податковим законодавством методів оцінки виробничих запасів, розрахунок трудових витрат, амортизації, а також прямих, первинних, вторинних і загальних витрат (рис. 2.7).

Для деякої деталізації блок-схеми, зображеної на рисунку 2.7 зазначимо, що розподіл послуг допоміжних виробництв на основне виробництво здійснюється після вирахування з них повних витрат величини взаємних послуг, для того щоб виключити внутрізаводський оборот. Критеріями розподілу послуг, що надаються допоміжними цехами основним, може виступати їх складність та обсяг. Отримана таким чином величина витрат включається у відповідну статтю основного виробництва, а також інших сфер їх розподілу. Таким чином формується кошторис за статтями витрат, або за місцями їх виникнення.

Організація інтегрованої автоматизованої системи управління витратами (яка поєднує в собі систему бухгалтерського і управлінського обліку) супроводжується виникненням ряду проблем методологічного, та методичного характеру.

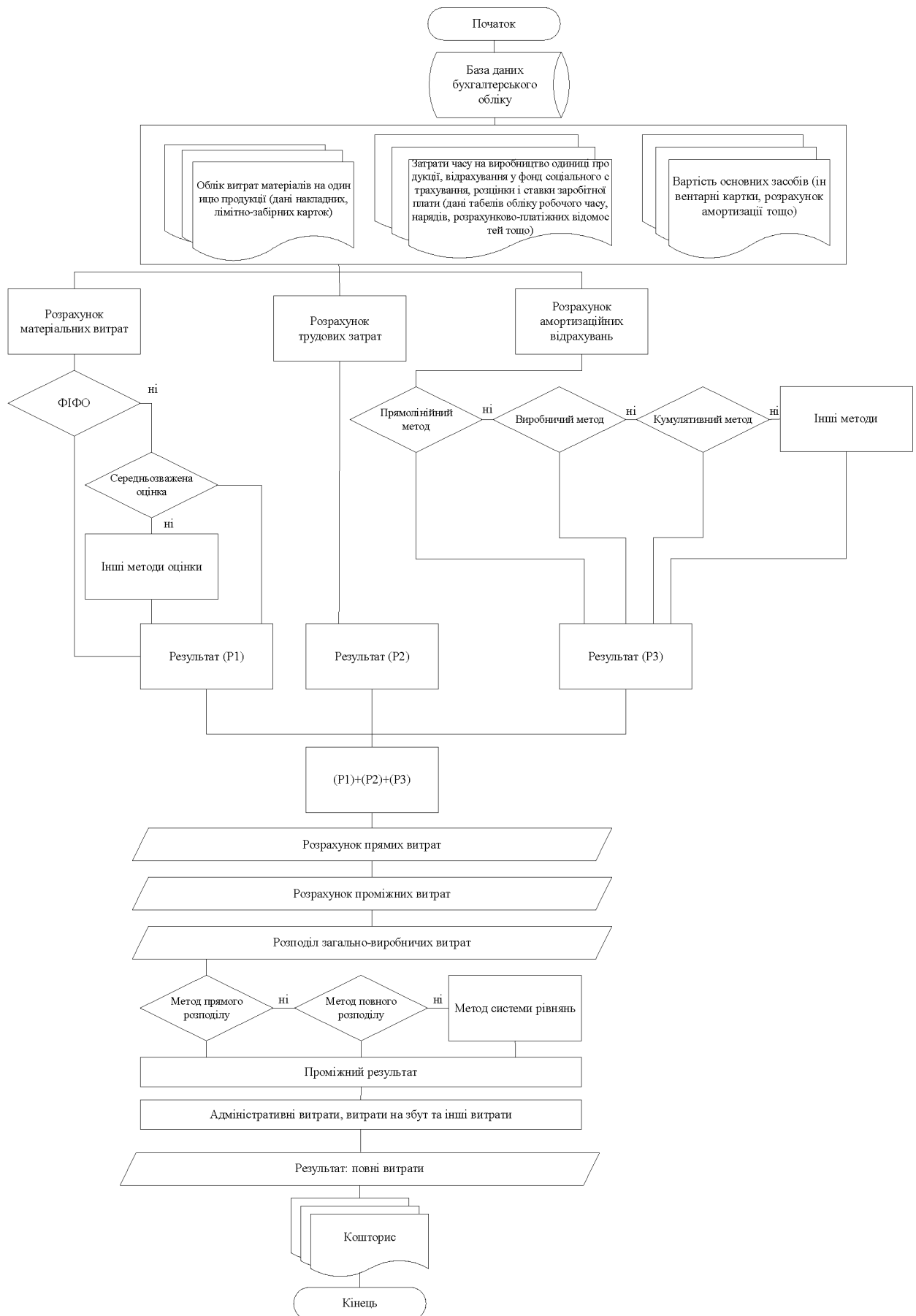


Рис. 2.7. Алгоритм рішення задачі бюджетування витрат

Так, при формуванні собівартості виробленої продукції виробничі підприємства можуть керуватися відповідними Методичними рекомендаціями. Проте ряд галузевих рекомендацій з калькулювання собівартості продукції на сьогодні не розроблені, а вже існуючі часто не відповідають особливостям того чи іншого виду виробництва. З одного боку така ситуація може оцінюватися позитивно, адже у підприємств є реальна можливість самостійно вирішувати яким чином формувати собівартість вироблюваної ними продукції, а з іншого, розрізненість методик неприпустима, оскільки одно галузеві показники повинні бути співставні.

Наступне: для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг), формування фактичної собівартості готової продукції (виконаних робіт, наданих послуг) Планом рахунків, як зазначалося вище, передбачено рахунок 23 “Виробництво”, до якого підприємства на свій розсуд відкривають відповідні субрахунки.

З прийняттям нового Плану рахунків витрати основного і допоміжних виробництв обліковуються на одному рахунку. У зв'язку з цим, доцільно, на наш погляд, на рахунку 23 відкрити відповідні субрахунки: 231 “Основне виробництво”, 232 “Допоміжні виробництва”.

Крім того, для кожного цеху основного і допоміжного виробництв можуть бути відкриті додаткові субрахунки або організовано відповідний аналітичний облік.

Це зручно у випадку коли підприємство здійснює розподіл витрат за цехами із наступним розрахунком фактичної собівартості готової продукції за сумою витрат кожного цеху. І це повністю відповідає можливостям інтеграції даних бухгалтерського обліку і формування кошторисів (в тому числі автоматизованим способом).

Окрім того суттєвою проблемою, яка має важливе значення при формуванні кошторисів витрат стало, на наш погляд, впровадження нового порядку списання окремих видів витрат (які до запровадження національних стандартів включалися в собівартість) одразу на фінансові результати.

Наприклад, до складу собівартості готової продукції включаються загальновиробничі витрати. Перелік таких витрат наведено у пункті 15 П(С)БО 16 “Витрати” [142]. Загальновиробничі витрати є непрямими і відносяться на собівартість конкретних виробів пропорційно прийнятій на підприємстві базі розподілу.

Для обліку загальновиробничих витрат призначений рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”. При цьому підприємство може самостійно відкрити субрахунки, наприклад 911 “Загальновиробничі витрати основного виробництва” і 912 “Загальновиробничі витрати допоміжного виробництва”, а також субрахунки, що забезпечують іншу аналітику залежно від специфіки виробництва, особливостей формування виробничої собівартості продукції.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. На кожному підприємстві встановлюється свій перелік постійних і змінних витрат, що обумовлює їх окремий облік.

У кінці звітнього місяця загальногосподарські витрати повинні бути розподілені з метою визначення їх суми, що припадає на одиницю виробу. Це необхідно для формування виробничої собівартості готової продукції.

Раніше загальновиробничі витрати розподілялися з використанням бази розподілу, прийнятої на підприємстві, і цілком включалися до собівартості виробленої продукції. Із прийняттям П (С) БО 16 до собівартості продукції включаються не всі загальновиробничі витрати, а лише їх розподілена частина [142].

Розподіл постійних загальновиробничих витрат за нормальною потужністю необхідний для того, щоб сума таких витрат, яка перевищує норматив, не включалися до собівартості запасів. У зв'язку з цим нерозподілена сума таких витрат виникне, якщо рівень виробництва в звітному періоді менший, ніж при нормальній потужності. У цьому випадку загальна сума постійних витрат не зміниться, а обсяг виробленої продукції зменшиться, тому питома вага постійних загальновиробничих витрат на одиницю продукції буде вища від звичайної, що призведе до завищення вартості запасів (до включення до собівартості понаднормових витрат). Тобто постійні загальновиробничі витрати включаються до

виробничої собівартості повністю тільки у тому випадку, коли фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність. У цьому випадку вся сума, зібрана на рахунку 91” Загальновиробничі витрати “, буде списана у дебет рахунка 23 “Виробництво” .

Таким чином, особливістю при визначенні собівартості готової продукції згідно з П (С) БО 16 є застосування поняття “нормальна виробнича потужність” [142] – очікуваний середній обсяг діяльності (очікуваний рівень виробництва), якого можна досягти за звичайних умов роботи підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

У визначенні сказано, що нормальна потужність – це обсяг діяльності, і в зв’язку, багатьма вважається, що нормальна потужність повинна виражатися в кількості виробленої продукції. Причому додаток до П (С) БО 16 до внесення в нього змін містив приклад розподілу загальногосподарських витрат, у якому базою розподілу були одиниці виробленої продукції [142]. Але це тільки один з варіантів такого розподілу, тому що обсяг виробництва в кількісному вимірі, як правило, є базою розподілу в тому випадку, коли підприємство виробляє лише один вид готової продукції, що буває досить рідко.

Тому розрахунок нормальної виробничої потужності залежить від прийнятої на підприємстві бази розподілу. Наприклад, якщо базою є зарплата робітників виробництва, то визначається її середній рівень протягом кількох років. Нормальною виробничою потужністю при цьому буде обсяг діяльності, при якому фонд оплати праці складає розраховану середню величину.

Якщо базою розподілу на підприємстві є сума прямих витрат, то для того, щоб визначити нормальну виробничу потужність, потрібно визначити середню суму прямих витрат за показниками минулих років. При цьому нормальною потужністю підприємств з метою розподілу постійних загальновиробничих витрат буде вважатися обсяг діяльності, при якому сума прямих витрат на виробництво продукції складатиме розрахункову величину.

Таким чином, при визначенні нормальної потужності за показником минулих років може бути підрахована середня сума прямих витрат на виробництво продукції,

годин праці, заробітної плати, обсягів діяльності тощо залежно від того, яка база прийнята до розподілу. Якщо ж підприємство тільки починає свою діяльність, то доцільніше враховувати планові суми.

Величина нормальної виробничої потужності визначається підприємством самостійно і відображається в його обліковій політиці. Далі, використовуючи базу розподілу, можна визначити норматив постійних загальновиробничих витрат на одиницю прямих витрат.

Отже, змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат (на одиницю готової продукції) з використанням обраної підприємством бази розподілу (робочий час, зарплата, обсяги діяльності, прямі витрати тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду, а постійні – виходячи з нормальної виробничої потужності.

Сума постійних загальновиробничих витрат, яка не перевищує їх величину при нормальній потужності виробництва (назвемо її “нормальною” сумою), є розподіленою і включається до виробничої собівартості продукції. Сума, що перевищує “нормальну”, вважається нерозподіленою частиною загальновиробничих витрат. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати збільшують собівартість реалізованої продукції в тому періоді, у якому вони виникли (тобто вони списуються на витрати в період їх виникнення). Слід відмітити, що така система, на наш погляд, є достатньо складною, а тому доцільність її застосування може бути основою для розвитку наукової дискусії.

Ще одним проблемним аспектом, який впливає з твердження про зміну порядку списання окремих видів витрат є рекомендований бухгалтерськими стандартами порядок віднесення адміністративних, збутових та деяких інших непрямих витрат на фінансові результати. При створенні автоматизованої системи управління витратами і їх бюджетування слід врахувати, що для керівництва важливо мати інформацію про повну фактичну собівартість виробленої продукції, а тому на ряді підприємств бухгалтери продовжують складати калькуляції застарілими традиційними методами. Як аргумент обґрунтування такого підходу використовується теза про встановлення ціни не згідно ринкового закону попиту і

пропозиції, а виходячи з фактичної собівартості виробленої продукції і бажаної величини прибутку. Можна зазначити, що на практиці таких підприємств чимало. Наявність в програмному забезпеченні процедур калькулювання повної фактичної собівартості звичайно могло б сприяло оперативності розрахунків і щодо бюджетування, проте проблематичним в даному випадку є узгодження бухгалтерського та управлінського обліку, яке пояснюється існуванням вище вказаної проблеми.

Кожне із зазначених вище положень має суттєве значення для удосконалення побудови як бухгалтерського, так і управлінського обліку і має знайти своє відображення в наказі про облікову політику підприємства.

Авторська позиція щодо автоматизації розрахунків величини планових витрат при їх бюджетуванні, які базуються на фактичних даних бухгалтерського обліку, за умови її впровадження, сприятиме оперативності отримання необхідної інформації, ефективному контролю за рівнем витрат в процесі виробництва (а не по його закінченні), а також виконуватиме стимулюючу роль, забезпечивши необхідною інформацією про витрати і результати діяльності конкретних зацікавлених працівників [161].

Висновки до розділу 2

1. Проведені наукові дослідження свідчать про достатньо широкі можливості удосконалення обліку витрат виробництва в хлібопекарній промисловості. Актуальним напрямом удосконалення є вибір оптимальної методики обчислення повної собівартості продукції, у якому вирішальну роль відіграє науково обґрунтований підхід до розподілу загальновиробничих витрат. Його доцільно здійснювати за допомогою використання коефіцієнтів розподілу, в основі яких лежить ціна хлібобулочних виробів, або використати зарубіжний досвід, а саме порядок розподілу непрямих витрат за бюджетною ставкою на одиницю замовлення або одиницю випущеної продукції, що матиме позитивний вплив на спрощення та підвищення оперативності самої процедури розрахунків собівартості одиниці продукції. На основі рекомендованої методики розроблено блок – схему алгоритму

для автоматизації процесу обчислення повної собівартості. Запропоновано також алгоритм і блок-схему автоматизованого рішення задачі з розрахунку обсягів сировини та матеріалів для виконання виробничого завдання, що сприятиме підвищенню оперативності управління витратами й зниженню затрат робочого часу працівників бухгалтерської служби на виконання обліково-розрахункових процедур.

2. Одним з напрямів вдосконалення інформаційного забезпечення управління витратами є переформатизація первинних документів. Це, зокрема, стосується: накладних-відвантажень (рекомендується ввести графу щодо вологості та якості сировини, а для забезпечення контролю за даним показником доцільно передбачити також місце для підпису особи, котра їх визначила, що дозволить виявляти винуватців перевитрат і забезпечить відповідальність за це конкретних осіб); форми книги партійного обліку борошна (з адаптацією напрямів автоматизації її формування й заповнення); виробничого звіту (в частині уточнення графами про економію чи перевитрати сировини з розмежуванням у розрізі відповідальних осіб, а також - вихід черствого хліба і браку). З метою уникнення дублювання інформації пропонується вилучити з документообороту партійні ярлики (оскільки вони повністю дублюють дані, що відображаються в книзі партійного обліку), натомість при виписці накладних на відпуск матеріалів, автором запропоновано використовувати сигнальні документи (іншого кольору), якщо згідно з обліковими даними після відпуску у виробництво, на складі залишиться менше борошна, ніж потрібно за нормами на наступну зміну. Це дозволить комірникові своєчасно подати у відділ постачання замовлення на поставку нової партії сировини.

3. Специфіка хлібопекарного виробництва включає в себе можливість часткової реалізації некондиційної хлібобулочної продукції, яка користується попитом у найменш соціально захищених верств населення – пенсіонерів й безробітних. Така ситуація вимагає адекватного її відображення в обліку. Тому на підприємствах хлібопечення до рахунку 24 “Брак у виробництві” запропоновано відкрити субрахунок 241 “Некондиційна продукція, придатна для реалізації”. Для покращення аналітики обліку про брак у виробництві доцільно його відображати за

такими напрямками: за місцями виникнення, видами, характером, кількості, причинах і винуватцях. Окрім цього доцільно звертати увагу і на втрати робочого часу та розглядати їх, виходячи з наступного групування: простої з вини працівника; простої через поломки обладнання не з вини працівника; простої з вини постачальника (в т.ч. енергопостачання); простої внаслідок недосконалої організації праці. Це дасть змогу забезпечити певні суми відшкодувань при виявленні конкретних винуватців браку.

РОЗДІЛ 3

ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ХЛІБОПЕКАРНОГО ВИРОБНИЦТВА

3.1. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління виробничими витратами

Перехід України на національні стандарти обліку, основою яких є використання базових принципів та рекомендацій фахових організацій передбачає відповідну перебудову функції та методики контролю. Критична оцінка діючої практики та економічної літератури останніх років свідчить про те, що одночасно із розвитком ринкових взаємовідносин у вітчизняній економіці система контролю почала втрачати своє дійсно суттєве та історичне значення.

В першу чергу, це стосується системи внутрішнього контролю, наукові дослідження по адаптації якого до ринкових відносин практично відсутня. Та й на практиці цим питанням приділяють мало уваги. Дослідження сучасної економічної літератури з питань контролю також свідчить, що за роки незалежності України, науковці, як правило, більше уваги приділяли аудиту та зовнішньому контролю, обґрунтовуючи такий підхід більшою доцільністю. Проте, на наш погляд, насправді таке обґрунтування не враховує реальної потреби та не підтверджене зменшенням фінансових порушень й зловживань.

Слід зауважити, що в умовах командно-адміністративної системи управління народним господарством існувала достатньо ефективна та науково розроблена система й методика внутрішнього контролю, котра базувалася на традиціях і національних особливостях і була достатньо ефективною. Серед науковців, які приділяли цим питанням значну увагу слід виділити Белобжецького І.А., Белова М.Г., Безвидної М.М. Бутинця Ф.Ф., Богашева П.П., Гаджієва Н.Г, Гайдучького П.І., Дундукова Г.С., Калюги Є.В., Крамаровського Л.М., Кужельного М.В., Левина В.С.,

Маркелова М.В., Нарінського О.С., Протасова М.І., Радостовця В.К., Рудницького В.С., Усача Б.Ф., Шапиро О.М., Шпіга О.А. та ін.

Оскільки серед перерахованих науковців – чимало українських вчених, ми цілком підтримуємо думку Ф.Ф.Бутинця [28, с. 213] про те, що надбання наших вчених в галузі контролю і ревізії слід було б використати, а не відкидати, та творити те, що викликає подив усього світу. Тим більше, що сучасні критичні оцінки та зарубіжний досвід аудиторської діяльності свідчить про деформацію самого визначення терміну аудит: “Аудит – незалежна оцінка... і т.д.”. Вважати аудит таким, наприклад, в Німеччині, немає ніяких підстав, оскільки німецькі аудитори у більшості випадків одночасно є співвласниками бізнесу, а тому не можуть вважатися незалежними аудиторами (експертами). В багатьох розвинених зарубіжних країнах ситуація аналогічна.

Власне у зв’язку з цим, ми вважаємо, що створення належної внутрішньої системи контролю та розробка відповідної інформаційної бази й методики його здійснення – актуальний та перспективний напрям досліджень.

Необхідність контролю в умовах ринку, на наш погляд, пояснюється рядом причин. Основними з них є:

- необхідність координування контрольних функцій різних структурних підрозділів та структур управління;
- контроль за діяльністю організаційних і управлінських ланок з боку вищого керівництва;
- необхідність забезпечення ефективності використання наявних обмежених ресурсів;
- внутрішні управлінські потреби;
- реальне фінансове забезпечення формування внутрішньої системи управління з боку власників (яке, як правило, виявляється достатньо швидко окупним);

- зміни методології та методики вітчизняної системи обліку, які не завжди формуються з врахуванням національних особливостей та вимог тощо.

Розуміння необхідності врахування нових підходів до формування майна в умовах ринку, відображення зобов'язань суб'єктів господарської діяльності, сприяє пошуку нових форм (способів і прийомів) контролю. Зміст і місце такої системи контролю в умовах ринку передбачає визначення характеру зв'язку між суб'єктами внутрішнього контролю, врахування особливостей різних форм власності та специфічних господарських операцій, які виникають при здійсненні діяльності.

Тобто, поряд із розвитком ринку, ряд господарських операцій, передусім у сфері виробництва, які в умовах командно-адміністративної системи були неприпустимі, стали нормальним явищем, яке не суперечить ринковому законодавству. В даному випадку використання застарілих методик контролю – неприпустиме.

Іншими словами, зміни, що відбулися не лише у соціально-економічній ситуації та системі управління, а й у методології обліку, вимагають відповідних перетворень в системі організації контролю та його методиці.

Щодо тих змін, котрі стосуються запровадження ринкових механізмів у системі господарювання вітчизняних підприємств, то вони вимагають зміни спрямованості контролю. По-перше, це пов'язане з децентралізацією управління, розвитком різних форм власності, самостійністю суб'єктів господарювання тощо. На наш погляд в таких умовах контроль повинен мати запобіжний та попереджувальний характер і, одночасно, сприяти збереженню майна, розвитку економічних відносин, підвищенню ефективності господарювання тощо.

По-друге, ринкові перетворення, що стосуються соціально-економічних засад також передбачають зміну стосунків між державою та суб'єктами господарювання. Держава розвиває власні механізми регулювання, включаючи сюди фінансово-кредитні та податкові механізми. В такій ситуації внутрішньогосподарський контроль має забезпечувати виживання та розвиток суб'єктів господарювання в

умовах жорсткої конкуренції, сприяти зниженню рівня витрат (в тому числі непродуктивних), підвищенню прибутковості і, що найбільш суттєво, бути ефективним механізмом захисту інтересів підприємств.

В умовах демократизації суспільства система контролю повинна набувати внутрішньої спрямованості та все більше підпорядковуватися управлінню господарською діяльністю. Оскільки система управління підприємством в умовах ринку підпорядковується єдиній меті – зростанню прибутковості, то система контролю має бути пов'язана з пошуком і мобілізацією внутрішніх резервів підвищення ефективності виробництва.

З цього твердження випливає, що існує об'єктивна необхідність розгляду контролю щонайменше з двох точок зору: у широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні – це процес, який повинен забезпечити відповідність системи обліку та діяльності суб'єкта господарювання діючому законодавству, а у вузькому розумінні, контроль це функція управління та бухгалтерського обліку.

Об'єктом дослідження даного розділу виступає власне контроль як функція управління та бухгалтерського обліку, оскільки ми схильні до думки, що в даному випадку йдеться про внутрішньогосподарський контроль.

Слід зазначити, що дослідження вітчизняної літератури з питань контролю свідчить про наявність відмінностей у підходах до термінологічного апарату. Так, наприклад, Білуха М.Т., Штейнман М.Я. та ряд інших авторів використовують термін “внутрішньогосподарський контроль” [20; 28; 126; 148; 210]. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. вживають інший термін – “внутрішній контроль” [200; 201], а деякі інші автори, в тому числі Лаптев В.В. – “внутрішньосистемний контроль” [105]. На наш погляд, найбільш вдалим з точки зору його використання в практичній діяльності підприємства щодо витрат виробництва є використання терміну “внутрішньогосподарський контроль”, оскільки він найбільше відповідає сутності, призначенню та змістовому навантаженню процедури.

Позиції різних авторів щодо категорійного визначення при цьому охоплюють різні підходи, проте більшість авторів при поданні визначення використовують

слово “система”. Здійснивши критичну оцінку існуючих визначень, а також врахувавши ті об’єктивні зміни, котрі відбулися як у науці, так і в практиці функціонування сучасних виробничих підприємств, ми прийшли до висновку, що означення внутрішньогосподарського контролю може бути наступним:

Внутрішньогосподарський контроль – це система способів і прийомів, які використовуються на підприємстві відповідними службами (якщо такі організовані) чи посадовими особами з метою забезпечення належного збереження та ефективного використання ресурсів.

Особливе значення має внутрішньогосподарський контроль на тих підприємствах, котрі в процесі виробництва використовують значну кількість матеріальних цінностей та грошових коштів. Іншими словами, внутрішній контроль є необхідний особливо для тих суб’єктів господарювання, у яких значними є суми виробничих витрат. До таких підприємств відносяться і підприємства хлібопекарної галузі.

Контроль у системі управління промисловим виробництвом повинен зайняти належне йому місце та служити забезпеченню виконання наступних завдань:

- збереженню майна та грошових коштів;
- підвищенню ефективності використання наявних ресурсів;
- пошуку внутрішніх резервів зростання ефективності діяльності;
- запобіганню розкрадань та псування цінностей тощо.

Цілком справедливою є думка Кочеріна Є.А., що поняття “контроль в управлінні” може розглядатися в трьох основних аспектах:

- як систематична та конструктивна діяльність керівників, органів управління (тобто контроль як діяльність);
- як кінцева стадія процесу управління;
- як невід’ємна складова процесу прийняття та реалізації управлінських рішень [99, с.13].

Є.В. Калюга зазначає [83, с.141], що характерною особливістю внутрішньогосподарського контролю є те, що він здійснюється в процесі

господарської діяльності і має важливе значення в забезпеченні збереження майна. Майже всі нестачі і розкрадання цінностей виявляються інвентаризаціями і перевітками, що проводяться працівниками підприємств.

Окрім того, оскільки внутрішньогосподарський контроль, як правило, проводять у момент здійснення і оформлення господарських операцій, він дає можливість оперативно виявляти недоліки та вживати відповідні заходи для їх усунення.

У цьому випадку він виступає як функція бухгалтерського обліку, яка забезпечує контроль за використанням ресурсів у процесі господарської діяльності. Коли підприємство невелике, саме він може забезпечити належну ефективність функціонування суб'єкта господарювання.

В умовах ринку важливою концептуальною проблемою, яка вимагає розв'язання є розвиток внутрішньої системи контролю за раціональним використанням матеріальних ресурсів, забезпечення усунення непродуктивних витрат, виявлення можливостей підвищення ефективності діяльності шляхом скорочення рівня витрат на виробництво продукції.

Проведені нами експертні дослідження систем внутрішньогосподарського контролю таких хлібопекарних підприємств як “Надзбруччя хліб”, “Бучацький хлібзавод”, Чортківський хлібзавод, “Кременецький хлібзавод”, “Білобожниця хліб”, “Ковельський хлібокомбінат”, “Третій легіон” та “Дрогобицький хлібокомбінат” дозволяють стверджувати, що виникнення непродуктивних витрат пов'язане не стільки з недоліками організації виробничо-господарської діяльності, скільки з низькою якістю внутрішньогосподарського контролю. Найбільш простим обґрунтуванням вищевказаної тези є дані фінансової звітності досліджуваних підприємств, котрі засвідчують тенденцію зростання заборгованості за нестачами та втратами цінностей та сумами виявлених нестач.

Тобто наші дослідження підтверджують думку Є. В. Калюги [83, с.142], котра стверджує, що по суті біля 90 відсотків нестач і розкрадань на підприємствах сфери матеріального виробництва виявляється інвентаризаціями, проведеними

безпосередньо працівниками. Поряд із цим (у процесі здійснення внутрішньогосподарського контролю) виявляється біля 50 відсотків непродуктивних витрат і втрат. Тому з метою забезпечення збереження майна, своєчасного попередження нестач, розтрат і непродуктивних витрат потрібно, насамперед, забезпечити ефективність внутрішньогосподарського контролю.

На наш погляд, створення внутрішньої системи контролю на хлібопекарних підприємствах повинно базуватися на врахуванні того, до якої групи відноситься суб'єкт господарювання – чи є це велике підприємство, чи середнє, чи мале. Окрім того, необхідно враховувати мету контролю: якщо система внутрішнього контролю передбачає забезпечення зростання рівня прибутків та підвищення ефективності виробництва, то його, в першу чергу, слід спрямовувати на витрати (центри виникнення витрат, центри відповідальності тощо) [164].

Окрім того суттєве значення має розмежування (класифікація) різних видів внутрішнього контролю.

З цього приводу можна вказати на окремі спірні підходи при розгляді питання внутрішнього контролю і зміні його класифікації на дослідження видів контролю. Так, зокрема Л.В.Нападовська [126, с.19-21], розглядаючи теоретичні основи внутрішньогосподарського контролю, подає класифікацію не видів внутрішнього контролю, а складових системи фінансово-господарського контролю (державний, позавідомчий, відомчий, незалежний, громадський). Виділивши вищевказані організаційні складові, науковець у наступному параграфі обґрунтовує необхідність створення внутрішнього аудиту, як важливого елементу ринкової інфраструктури. В цілому не заперечуючи важливості останньої дефініції у забезпеченні ефективності функціонування суб'єктів господарювання в умовах ринку, все ж вважаємо її саме складовою системи внутрішнього контролю, а не елементом ринкової інфраструктури.

Щодо власне видів внутрішнього контролю Л.В. Нападовська [126, с.32] подає наступну схему системи внутрішньогосподарського контролю, згідно з якою нами було зроблено висновок, що таким чином вона виділяє види контролю:

- контроль керівництва;
- бухгалтерський контроль;
- адміністративний контроль;
- внутрішній аудит;
- громадський контроль

Спірним, на наш погляд, є висновок вищевказаного автора про те, що “... управлінці, а не бухгалтери повинні займатись контролем” [126, с.32].

На підприємствах внутрішньогосподарський контроль здійснюють штатні контролери-ревізори, аудиторів, керівники і співробітники відділів управління підприємств, а також відповідні посадові особи інших підрозділів відповідно до покладених на них службових обов’язків. Проте, на наш погляд, ніхто краще від бухгалтера не зможе проконтролювати збереження тих цінностей, котрі він обліковує щодня.

Отож більш зваженою, на наш погляд, є з цього приводу позиція авторів Ф.Ф.Бутинця, Н.Г. Виговської, Н.М.Малюги та Н.І. Петренко [28, с.134]. Вони вважають, що суб’єктами внутрішньогосподарського контролю повинні бути:

- управлінський персонал;
- спеціальні служби, створені на підприємстві з метою контролю (спостережні ради, ревізійні комісії, інвентаризаційні комісії, комісії з розслідування надзвичайних подій, внутрішні аудиторські служби);
- обліковий персонал на чолі з головним бухгалтером.

О.С Нарінський та Н.Г. Гаджієв [127, с.12] розмежовують види контролю за характером суб’єктів контролю на внутрішній та зовнішній, а потім класифікують контроль за обсягом діяльності (повний та частковий), за методом перевірки документів (суцільні та вибіркові перевірки) та за часом проведення (попередній, поточний і послідуєчий). При цьому зазначені автори не вказують, що саме внутрішній чи зовнішній контроль підлягає такій класифікації.

Таким чином, нам видається за доцільне взяти саме такий підхід. Зазначені автори також роблять цілком виправданий, на наш погляд, висновок про те, що по

мірі зміцнення ринкової економіки значення зовнішнього контролю буде зменшуватися завдяки розширенню економічної свободи [127, с.12].

Є.В.Калюга [83,с.155], досліджуючи питання внутрішньогосподарського контролю також поділяє його на наступний, попередній та поточний. Достатньо обґрунтованою також є позиція зазначеного автора щодо більш укрупненого розгляду внутрішнього контролю, а саме розмежування його форм на два види: внутрішній (відомчий) та контроль власника.

В доповнення до цього доцільно зазначити, що яким би не був вибір зацікавлених користувачів інформації щодо виду та форми внутрішнього контролю, головна мета такого вибору – врахувати дійсну ефективність та дієвість обраного напрямку.

Проте в цілому внутрішньогосподарський контроль як система безперервного спостереження за ефективністю використання майна та грошових коштів підприємства, законністю й доцільністю здійснення господарських операцій і процесів повинен бути дієвою складовою частиною ринкового механізму, здатною забезпечити відповідною інформацією різні рівні управління.

3.2. Організація і методика внутрішньогосподарського контролю витрат

Визначені нами підходи до забезпечення ефективності діяльності хлібопекарних підприємств охоплюють вибір методу обліку витрат, що в свою чергу, вимагає відповідного підходу до виду й методики контролю за їх рівнем. Слід зазначити, що дослідження сучасної літератури з питань організації та методики контролю витрат хлібопекарних підприємств, свідчить про недостатність їх вивчення. У зв'язку з цим вважаємо, що розробка рекомендацій щодо методики внутрішньогосподарського контролю витрат є достатньо актуальною темою наукових досліджень.

Результатом наших теоретичних досліджень стала розробка удосконаленого переліку статей витрат, уточнення та деталізація порядку їх відображення в системі

рахунків, визначення завдань внутрішньогосподарського контролю тощо. При організації в практичній діяльності суб'єктів господарювання внутрішньогосподарського контролю, з метою забезпечення його належної дієвості, слід проводити його в декілька етапів (рис. 3.1).

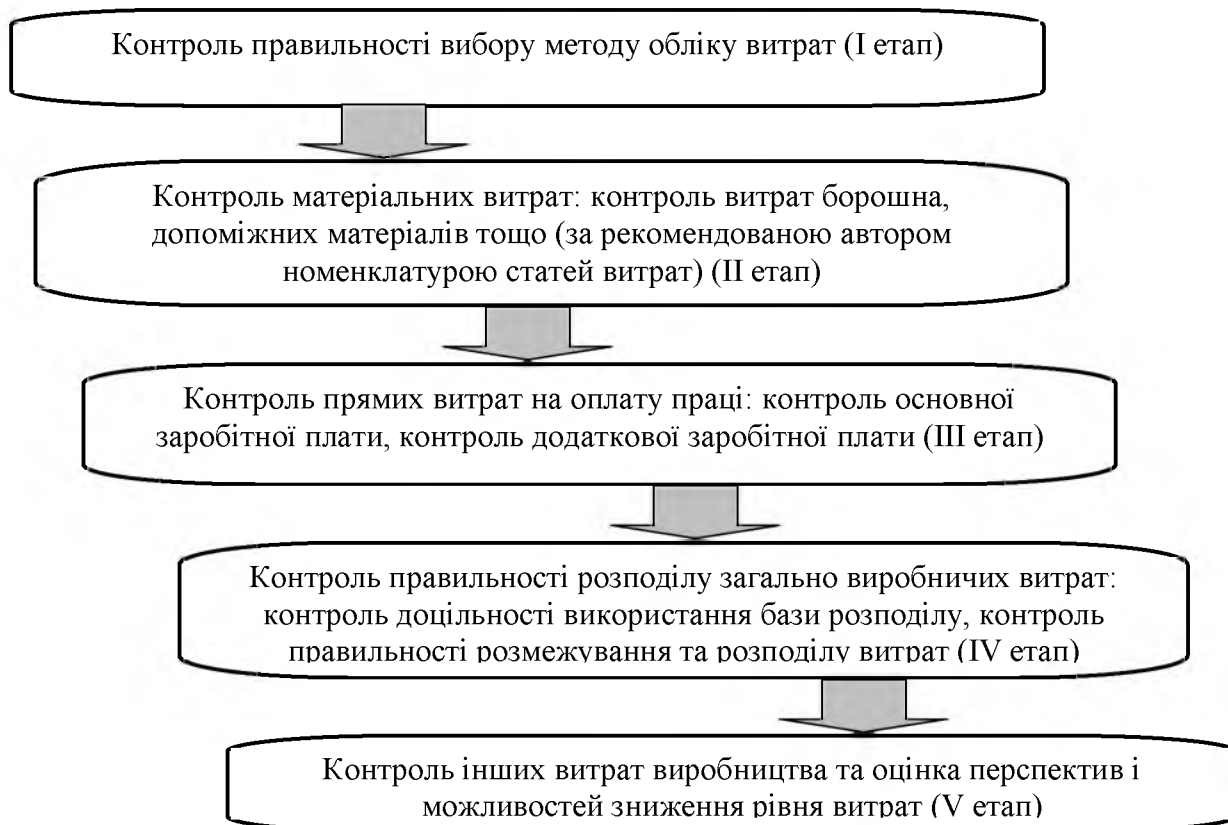


Рис. 3.1. Етапи внутрішньогосподарського контролю витрат хлібопекарних підприємств

Як бачимо, авторська позиція не враховує можливості контролю за величиною виробничих запасів, який в економічній літературі рекомендується проводити. Це пов'язане з тим, що величина запасів, як свідчить практика хлібопекарних підприємств не може бути великою, оскільки якість хлібобулочної продукції значною мірою залежить саме від термінів зберігання сировини, з якої вона виробляється [164].

Така ситуація, на наш погляд, вимагає швидше кращого контролю за використанням, а не за збереженням виробничих запасів. Іншими словами, більш доцільно контролювати витрати на виробництво хлібобулочних виробів.

Загалом результати дослідження узагальнені нами в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Загальна схема технологічного та економічного внутрішньогосподарського контролю хлібопекарного виробництва

Технологічні операції	Процедури технологічного контролю	Процедури внутрішньогосподарського (економічного) контролю
1	2	3
1. Завезення автоборошновозами	Зважування	Зважування
2. Передача по трубопроводу у силоси для зберігання	Візуальний контроль цілісності обладнання	-
3. Очищення транспортуючого повітря у фільтрах	Технологічний контроль якості транспортуючого повітря шнековими живниками	-
4. Передача борошна роторними живниками із силосів у проміжну місткість перед просіювачем і просіювання борошна	Технологічний контроль відокремлення від борошна шкідливих домішок за допомогою пірамідального бурату	Перевірка правильності розподілу борошна за видами продукції пропорційно до витрат за плановими нормами виходу, скоригованими на фактичну вологість борошна при прийманні звіту
5. Передача борошна через автовагу з бункером у виробничі силоси	Зважування	Зважування
6. Підготовка води у водомірних бачках	Контроль обсягів з допомогою дозатора рідких компонентів періодичної дії	-
7. Підготовка додаткової сировини у вигляді розчинів у збірниках	Контроль з допомогою дозаторів рідких компонентів	Перевірка загальної (суми) вартості додаткової сировини в порівнянні з їх обсягом за кожним видом продукції, згідно методики розподілу за рецептурними нормами
8. Передача борошна та розчину додаткової сировини з бачків постійного рівня у тістомісильну машину бункерного тістоприготувального агрегату	Контроль з допомогою дозаторів об'ємного типу для сипучих компонентів	-
9. Подача вибродженого тіста через живник у тісто роздільник	Візуальне спостереження	-
10. Подача окремих шматків визначеної маси транспортерами в заокруглювач	Візуальне спостереження	-
11. Подача тіста в закатну машину	Огляд рівня завантаження	-

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
12. Передача тістових заготовок вкладальником маніпулятором на колиски шафи для відстоювання	Огляд рівня завантаження	-
13. Подача відстояних заготовок транспортером на під тунельної печі	Перерахунок кількості одиниць продукції	-
-	-	Перевірка актів, якими оформляють майстри-бригадири передачу сировини та матеріалів іншим змінам з метою виявлення фактичного рівня витрачання палива та визначення залишку рідкого палива (встановлюється у витратному баці за показниками датчиків нижнього та верхнього рівнів).
-	-	Контроль витрат допоміжних виробництв (контроль за методикою розподілу між видами виробленої хлібопродукції), дослідження інформації, що акумулюється в первинних документах, а також суми, що відображаються на субрахунку 239 "Витрати допоміжних (підсобних) виробництв".
14. Подача випеченого хліба транспортером для збору на розподільний транспортер або вагонку	Перерахунок кількості одиниць продукції	Звірка фактичного виходу хлібобулочних виробів у відсотках як співвідношення ваги продукції, що вистигла, до ваги витраченого борошна.
		Перевірка правильності проставлення кореспондуючих рахунків на кожному прикладеному до звіту документі та порівняння її з тою, що відображена у другому розділі звіту "Рух матеріалів, палива і тари у виробництві у грошовому виразі", а потім із записами в журналі №К-8 (по загальному для всіх бригадирів аналітичному рахунку "Сировина і матеріали у виробництві").

Джерелами внутрішньогосподарського контролю можуть бути:

- калькуляційні розрахунки;
- вибірково окремі вимоги та лімітно-забірні картки для контролю операцій по відпуску сировини та матеріалів у виробництво;
- відомості обліку витрат;
- змінні звіти;
- журнали, що стосуються обліку витрат;
- головна книга;
- баланс;
- звіт про фінансові результати.

Окрім цього, як суб'єктивне, але дієве джерело, може використовуватися усне опитування працівників, адже саме виробничі робітники володіють достатньою фаховою інформацією, яка здатна забезпечити більш раціональне використання виробничих запасів.

При перевірці насамперед слід звернути увагу на склад виробничої собівартості готової продукції. При цьому необхідно перевірити прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, розподілені загальновиробничі витрати, що обліковуються на рахунок 23 "Виробництво".

При здійсненні контролю витрат досліджують, як правило усі чотири розділи Змінного виробничого звіту, а також стежать за наявністю у ньому підпису бригадира (майстра) кожної зміни.

У першому розділі "Рух матеріалів, палива і тари у натуральному виразі" перевіряється залишок на початок зміни, надходження за зміну, документований видаток, залишок на кінець зміни і витрати на випічку виробів борошна, інших матеріалів, черствого і бракованого хліба, палива, а також рух тари в натуральному виразі. Основними прийомами внутрішньогосподарського контролю при цьому є арифметична звірка і порівняння.

Як свідчить практика витрати борошна на випічку хлібобулочних виробів показуються окремо, а у випадку випічки різних видів виробів з одного ґатунку

борошна бригадир чи майстер (залежно від організаційної структури управління) вказує загальний його видаток.

Контролер зобов'язаний перевірити чи правильно бухгалтер при прийманні звіту розподілив борошно за видами продукції пропорційно до витрат за плановими нормами виходу, скоригованими на фактичну вологість борошна. Ця ділянка контролю є найбільш трудомісткою, однак для спрощення може здійснюватися шляхом вибіркової перевірки.

Під час проведення перевірки звітів контролер повинен встановити рівень дотримання бригадою встановлених норм витрачання борошна, матеріалів і палива та вихід готової продукції, виявити результати роботи бригади за зміну: економію чи перевитрати матеріалів. Для цього, в першу чергу, необхідно звірити правильність визначення відсотка (процента) вологості борошна, витраченого за зміну.

Методика обрахунку детальніше описана в Розділі II дисертаційної роботи. Однак коротко її суть полягає у наступному. Якщо на випічку хліба було використано борошно одного й того ж гатунку, але різної вологості, то необхідно визначити середньозважену вологість. Для її визначення необхідно вагу борошна помножити на його вологість в процентах і отримавши процентні числа скласти їх по борошну різної вологості і розділити на загальну вагу витраченого борошна.

Окрім того, суттєвим є також контрольне значення показника норми виходу хліба і хлібобулочних виробів за фактичною вологістю (за найменуваннями, сортами, бригадами тощо) (особливо при його порівнянні з базовою нормою), адже завдяки такій інформації можна визначати рівень відповідальності за допущені перевитрати борошна і виявити можливості забезпечення економії без порушення вимог щодо необхідної якості продукції котра виробляється.

Для більшості із досліджуваних підприємств характерний внутрішній контроль якості, однак не завжди він достатньо дієвий, про що свідчать факти виявлення порушень державними інспекціями.

Саме тому, на наш погляд, оцінка економії борошна на підставі змінних виробничих звітів бригадирів повинна знаходитися у тісному зв'язку з результатами

лабораторного аналізу якості виробів на самому підприємстві і в лабораторіях державної торгівельної інспекції.

Здійснення внутрішнього контролю якості, на наш погляд, можливе завдяки наявності на досліджуваних підприємствах технологічних інструкцій, рецептур та додатків до них. Критична оцінка існуючих підходів до змісту вищевказаної документації дозволяє стверджувати, що окремі позиції вимагають більш детального обґрунтування та уточнення.

По-перше, технологічна інструкція, рецептура та додатки до них затверджуються, як правило, лише керівниками хлібопекарних підприємств. На наш погляд, така ситуація є дещо некоректною та мало контрольованою з боку державних органів стандартизації. А такі важливі питання як якість харчових продуктів – це не лише справа окремо взятого споживача, це – загальнодержавна справа.

По-друге, в технологічній інструкції та рецептурі зроблено посилання на “Збірник технологічних інструкцій для виробництва хлібобулочних виробів”, датований 1989 роком (м. Москва). З точки зору простої формальності використовувати дані рекомендації можна, однак порівняно з 1987 роком, на наш погляд, вимоги споживачів до якості хлібобулочної продукції значно змінилися й окрім того, варто мати власні національні вимоги.

Удосконалення існуючих рекомендацій, а також розробка нових – суттєвий факт регулювально-контрольних взаємовідносин в галузі хлібопечення, який, на наш погляд, дозволяє забезпечувати дієвий контроль за якістю хлібобулочних виробів як з боку внутрішніх контролерів, так і з боку споживачів, оскільки узгодження вищевказаних документів з органами державного контролю якості, забезпечили б дієвий захист прав споживачів.

Загальна методика внутрішньогосподарського контролю має включати наступні етапи:

- обчислення середньозваженої вологості борошна;
- визначення обсягів виходу хлібобулочних виробів згідно норм в %;
- вихід хліба на скориговану вологість:

- вихід хлібобулочних виробів у кілограмах;
- визначення результатів витрачання сировини та матеріалів у виробництві (перевитрата чи економія).

Порядок здійснення розрахунків достатньо детально описаний вітчизняними науковцями В.Озераном та Ж. Бойко [131, с. 214-215]. Не вдаючись до деталізації цього розрахунку зазначимо, що контролеру недоцільно здійснювати такі розрахунки суцільним методом, оскільки інформація про економію чи перевитрати записуються по кожній назві виробів і бригадиру у Відомість витрат борошна і виходу хлібобулочних виробів. При цьому економія записується зі знаком “ –“, а перевитрати зі знаком “ +“.

На бригадира (майстра) покладена матеріальна відповідальність за перевитрати борошна. Економія і перевитрати борошна, отримані в результаті узагальнення записів у Відомостях витрат борошна і виходів хлібобулочних виробів за назвами продукції і окремими бригадами в цілому за місяць, можуть бути взаємно зараховані. При цьому, перевитрати борошна покриваються за рахунок бригадира на користь хлібопекарного підприємства, а економія в обліку бухгалтерською проводкою не відображається, бо в результаті економії відбулося зменшення витрат борошна на випуск продукції [131, с. 214-215]. Цей факт змушує самих матеріально відповідальних осіб контролювати правильність проведення обчислень. Однак з метою забезпечення уникнення зловживань на даному етапі обліку контролеру слід скористатися вибірковою обрахунком рівня економії чи перевитрат.

Певні особливості має процес здійснення контролю на тих підприємствах, де використовують тарний спосіб зберігання сировини та матеріалів для хлібопекарного виробництва. У цьому випадку першим етапом внутрішньогосподарського контролю буде перевірка якості та цілісності як сировини, так і упаковки, в якій вона зберігається.

Контролеру слід пересвідчитись чи є в наявності якісні посвідчення або сертифікати, які служать підтвердженням відповідності борошна та допоміжних матеріалів, що надходять, ГОСТам й технічним умовам. В якісному посвідченні зазначаються хлібопекарні властивості борошна. Посвідчення про якість видають

лабораторії комбінатів хлібопродуктів на кожну партію борошна, а сертифікати – інспектори державної хлібної інспекції після перевірки ними якості борошна за відібраними зразками.

При перевірці доцільно звірити дані про показники якості борошна, які були записані завідувачем складом до партійного ярлика, прикріпленого до одного з мішків даної партії борошна з усіма іншими аналогічними даними по інших документах, наприклад з посвідченням про якість, яке передається завідувачем складом до лабораторії хлібозаводу.

Перевірку якості борошна повинен проводити і лаборант хлібопекарного підприємства у момент прийняття борошна на склад і у необхідних випадках проводити пробні випічки хліба для визначення хлібопекарних властивостей борошна. Необхідність таких перевірок обґрунтовується забезпеченням можливості уникнення непродуктивних витрат.

Найбільш простим способом перевірки, який крім контролера може здійснюватися завідувачем складом є контроль за органолептичними показниками (за кольором, запахом, смаком).

При перевірці якості борошна слід звернути увагу на вологість борошна й відповідність її фактичній вологості, встановленій лабораторним аналізом, а також показнику вологості у супровідному документі. Вологість борошна при вибиванні (при затарюванні у мішки на млинах, складах) є одним з основних показників якості, що впливають на обсяги виходу хлібобулочної продукції. Тому показник вологості борошна проставляється у всіх документах і звітах про рух борошна на підприємстві. Чим вищою є вологість борошна, тим меншим буде вихід готової продукції, і навпаки. Таким чином контролер виробничих витрат зобов'язаний особливу увагу приділяти цьому показнику, оскільки від нього безпосередньо залежить собівартість одиниці продукції.

Внутрішньогосподарський контроль також включає в себе перевірку цілісності мішків та їх вагу при прийманні борошна. Як правило для здійснення такої перевірки вибірковим шляхом відбирають та зважують 10 мішків.

Контролер повинен знати, що у якісному посвідченні на борошно вказані два значення вологості: при затарюванні (вибиванні) та при відпуску одержувачу, а стандартна вага 1 мішка вищого ґатунку борошна дорівнює 70 кг, 1-го та 2-го ґатунку – 50 кг з фактичною вологістю при вибиванні.

Особливістю методики контролю в даному випадку є й те, що для визначення ваги мішків при отриманні борошна необхідно зробити перерахунок ваги борошна на її вологість при відпуску. Якщо вага мішка борошна при вибірковій перевірці (з перерахунком на вологість при відпуску) не відповідає її вазі при отриманні, то контролер зобов'язаний пересвідчитись чи був належним чином складений відповідний акт й стягнуто недовагу з постачальника з врахуванням застосування знижок та націнок по вологості борошна.

Необхідною умовою правильної організації контролю за списанням сировини і матеріалів на виробництво є відпуск їх зі складу у відповідності з виробничим завданням, яке виписує завідувач виробництвом (технолог) у одному екземплярі.

В практиці виробництва хліба часто бувають випадки, коли при випіканні продукції переробляється черствий чи бракований хліб. В цьому випадку контролер повинен його вагу, при визначенні відсотків виходу до борошна виключити з ваги готової продукції, адже при переробці черствого чи бракованого хліба його вага повинна зберегтися, тобто вихід складає 100 відсотків.

Четвертий розділ звіту може служити основою контролю витрат на оплату праці, оскільки у ньому відображають таблиць відпрацьованого часу, дані про виробіток і заробітну плату робітників-відрядників.

У хлібопекарному виробництві вироби, виготовлені з порушенням стандартів і не реалізовані через торгівельну мережу, вважаються браком. Браковану хлібопродукцію, виявлену до здачі в експедицію, фіксують в Акті на брак продукції. Незважаючи на незначну частку витрат, пов'язаних з браком (практика досліджуваних хлібопекарних підприємств свідчить, що частина некондиційної продукції, як правило реалізовується, а решта іде на повторну переробку) за потреби управління можна здійснити контроль витрат браку. Він може включати дослідження тенденцій випуску бракованої продукції по кожній бригаді, зміні.

Можна зробити вибірку характеристик і причин виникнення браку, винуватців, кількість штук і вагу забракованої продукції з тим, щоб розробити рекомендації щодо поліпшення якості продукції що виробляється та усунення причин браку.

З метою запобігання зростання втрат від браку контролеру необхідно ретельно здійснювати перевірку борошна за кількістю і якістю (її за відсутності контролера на практиці здійснює представник хлібопекарного підприємства на складі постачальника). Перевірка здійснюється за кількістю місць та стандартною вагою мішка, зазначеною на маркувальному ярлику, мішкотари – за категоріями, а вагу борошна в автоборошновозах – за показниками ваг при виїзді через вагову комбінату хлібопродуктів.

Особливу увагу контролер зобов'язаний приділити тим, питанням, які пов'язані з виявленням у виробництві зіпсованої сировини і матеріалів. Контроль таких явищ здійснюють досліджуючи відповідні акти. Варто також приділити увагу тому факту чи складаються на відходи, що утворюються у виробництві (борошняні вишкребки, вибій, борошняний пил) видаткові накладні і чи здаються відходи виробництва до комори або на склад, а потім відгодівельним підприємствам.

Контроль правильності відображення витрат виробничого характеру здійснюється як у кількісному, так і у вартісному виразі, при цьому з'ясовуються суми витрат щодо відходів, які підлягають поверненню, відображення їх в обліку, відпуску “на сторону”. Перевіркою встановлюється правильність складання бухгалтерських записів на кореспондуючих рахунках, які відображають витрати і собівартість продукції та їх реальність.

Внутрішньогосподарський контроль витрат допоміжних матеріалів і палива можна здійснювати шляхом перевірки загальної їх суми в порівнянні з їх обсягом за кожним видом продукції, який повинен відповідати методиці розподілу за рецептурними нормами. Залишок невикористаних матеріалів, що передається наступній зміні перевіряють звіряючи дані звітів обох змін та акти передачі.

Внутрішньогосподарський контроль руху матеріалів, палива і тари у виробництві здійснюють, використовуючи дані другого розділу звіту. Інформація в ньому подається в грошовому виразі. При цьому виявляють чи повністю

відображається надходження матеріалів і тари на загальну суму. Контролеру слід знати, що у звіті відображається тільки документований видаток матеріалів.

Для контролю витрат матеріалів на випічку виробів використовують Відомості витрат борошна і виходу хлібобулочних виробів і Відомості руху матеріалів у виробництві, які складаються за місяць (протягом місяця накопичують за видами продукції).

Однак при виявленні нестач чи економії проблематичним є визначення конкретних винуватців. Це стає проблемою незважаючи на те, що залишки муки, матеріалів, палива і тари на початок і кінець зміни записують у відповідні графи звіту на підставі актів передачі залишків матеріалів у виробництві ф. № 207. Вирішення цієї проблеми може здійснюватися шляхом раптового внутрішнього контролю. Виявлені результати обов'язково мають враховуватися у всій сумі (загальна сума нестач, а не та яку виявили під час перевірки) та відшкодовуватися за рахунок винної особи.

Операції внутрішньогосподарського контролю за витратами палива здійснюються за змінним виробничим звітом при цьому перевіряючий повинен пересвідчитись чи відповідають ці витрати встановленим нормам за кожну зміну. Такий контроль має дієвий вплив на попередження перевитрат.

Контролер повинен з метою здійснення такого контролю ознайомитись з актами, які оформляють майстри-бригадири при передачі сировини та матеріалів іншим змінам, адже у них зазначають й передачу залишків палива, визначаючи фактичну його витрату за зміну. Залишок рідкого палива встановлюється у витратному баці за показниками датчиків нижнього та верхнього рівнів.

Контроль за збереженням інвентарю, спецодягу та інших швидкозношуваних предметів слід здійснювати, використовуючи дані книги форми № К-27, яка ведеться в бухгалтерії (облік найменуванням, кількістю, ціною і вартістю, за місцями зберігання або експлуатації та матеріально-відповідальними особами).

Надзвичайно важливе значення у забезпеченні ефективності функціонування суб'єкта господарювання, як уже зазначалося, має раціональне використання

сировини та матеріалів, що використовуються для виробництва продукції і фактично є основною часткою витрат виробництва (і собівартості).

Серед прийомів і методів, які використовуються при здійсненні внутрішньогосподарського контролю з цією метою, використовують контрольний запуск сировини і матеріалів. “Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво (експеримент) проводять з метою визначення достовірності діючих норм і нормативів витрат сировини та матеріалів на виробництво продукції або обсягів робіт. За допомогою контрольного запуску виявляються: факти застарілих норм, в результаті чого в цехах і на складі утворюються невраховані лишки сировини і матеріалів; випадки зменшення норм часу і розцінок на виконувани роботи, неправильність розрахунків ефективності, прийнятих за основу при виплаті грошових винагород з впровадження нової техніки; дійсний стан справ” [38, с. 67].

Так при контрольному запуску сировини на виробництво хлібобулочних виробів фактичний контроль зорієнтований на організацію та здійснення звичайного виробничого процесу (в тих самих умовах, на тому ж обладнанні, з тими ж робітниками та іншим персоналом, звичайною сировиною тощо), але під спостереженням перевіряючого.

Контролер повинен враховувати при цьому і той факт, що діюча нормативна база, зокрема вітчизняні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку передбачають певну самостійність підприємств при вирішенні питань здійснення оцінки сировини та матеріалів, що відпускаються у виробництво.

У даному випадку доцільно попередньо ознайомитись з наказом про облікову політику підприємства. За наявності такого явища, як незавершене виробництво, контрольний запуск сировини у виробництво слід здійснювати з орієнтацією на конкретні умови (тобто звернути увагу на саму організацію обліку, адже за наявності альтернативних варіантів підприємство приймає рішення про застосування найдоцільнішого для нього варіанту й фіксує таку інформацію у наказі про облікову політику).

Контрольний запуск сировини у виробництво доцільно здійснювати за задалегідь продуманою схемою та з залученням досвідчених і компетентних

спеціалістів. У даному випадку слід потурбуватися про те, щоб ці спеціалісти були незалежними від суб'єктів перевірки.

Важливою умовою при контрольному запуску є також ознайомлення з етапами технологічного процесу хлібопечення, оскільки доцільно забезпечити можливість розставити учасників контрольного процесу по всіх вузлових пунктах технологічного процесу. Слід зазначити, що при випіканні хліба технологічний процес сформовано таким чином, щоб забезпечити якнайменші втрати сировини та матеріалів, оскільки і поставка борошна, і ряд інших операцій здійснюються автоматично (з бункера по спеціальних каналах і відповідно до встановлених норм). Однак існують ділянки, на яких можуть виникати зловживання (цех випікання, некондиційна продукція, яка має бути повернута і використана в наступному виробничому процесі тощо). Саме на них варто зосередити увагу контролера.

Зауважимо, що залучення спеціалістів-технологів до контрольного процесу є важливим моментом, оскільки не завжди контролер обізнаний зі специфікою виробництва і може не врахувати його особливостей.

Як самостійний методичний прийом контролю можна застосовувати лабораторний аналіз якості сировини, матеріалів, товарів, готової продукції, інших виробничих запасів.

Наприклад, при виробництві кожного сорту хлібобулочних виробів можна використовувати різноманітні рецепти й технології. У результаті цього одержують продукти, що відрізняються якістю, смаковими властивостями тощо. Навіть вода для різних за якістю сортів хліба може бути в різній мірі очищеною, що, зрозуміло, позначається на витратах і, відповідно, на загальній вартості продукції. У таких ознаках не кожен перевіряючий може бути обізнаний. Саме тому для аналізу доцільно залучати досвідчених спеціалістів, а сам аналіз вимагає застосування технічних прийомів.

При здійсненні внутрішньогосподарського контролю суттєве значення має також перевірка якості сировини й матеріалів, що приймаються для виробництва продукції. Незважаючи на чіткі рецептурні вимоги на практиці іноді існують непоодинокі факти використання неповноцінної сировини, заміна одних матеріалів

іншими, дешевшими, недовкладення у продукцію необхідних компонентів, перекручення якісних показників продукції, що виробляється.

У даному випадку залежно від мети контролю та характеру продукції пропонується здійснювати аналіз наступними способами:

- органометрично (тобто шляхом огляду, визначення смаку, запаху, кольору тощо);
- за допомогою спеціальних приладів;
- спеціальними дослідженнями в лабораторії.

Дана практика є, на наш погляд, доцільною для застосування у галузі хлібопечення, оскільки з її допомогою можна забезпечити дієвий контроль за якістю вироблюваної продукції, рівнем витрат на її виробництво, а це, в свою чергу, створить передумови ефективного функціонування підприємства, що в умовах ринку є особливо актуальним.

Важливе значення у забезпеченні належної якості хлібопродукції має контроль витрат допоміжних матеріалів. Перевірка дозволяє оцінити чи існують по даному виду витрат відхилення. Їх наявність (відхилення від норм (економія і перевитрати)) свідчить про те, що вони є результатом порушення затвердженої рецептури.

На хлібопекарних підприємствах, як свідчить практика, існують щонайменше два типи виробничих підрозділів: основні та допоміжні. Виробничий підрозділ – це частина виробництва, де безпосередньо здійснюється виготовлення хлібобулочної продукції (він може включати в себе залежно від організаційної структури управління декілька цехів).

Допоміжні виробництва – це підрозділи підприємства, які надають послуги, необхідні для забезпечення нормального проходження виробничого процесу, але не мають безпосереднього відношення до виробництва продукції, їх продукція та послуги споживаються, головним чином, основними цехами, деяка їх частина використовується іншими допоміжними цехами і тільки невелика їх частка реалізується на сторону.

Особливістю здійснення контролю витрат допоміжних виробництв є контроль за методикою їх розподілу між видами виробленої хлібопродукції. При цьому досліджують інформацію, що акумулюється не лише в первинних документах, а й суми, що відображаються на передбаченому Планом рахунків субрахунку 239 “Витрати допоміжних (підсобних) виробництв”.

Для хлібопекарних підприємств характерні наступні види допоміжних виробництв (відповідно до яких і організовується ведення аналітичного обліку):

- ремонтні (ремонт механічного і електричного обладнання, транспортних засобів, будівель і споруд);
- енергосилові (забезпечення різними видами електро – і тепло енергії, стислим повітрям, киснем, водою);
- транспортні (як правило автомобільний транспорт).

При здійсненні контролю обсягу послуг допоміжних виробництв слід скористатися тим, що в цехах основного виробництва повинні бути встановлені лічильники, вимірювальні пристрої тощо.

На окремих досліджуваних хлібопекарних підприємствах, розподіл витрат допоміжних виробництв здійснюється з використанням ставки розподілу, яка розраховується як відношення усіх витрат допоміжних виробництв до загальної кількості випущеної продукції потім цю величину множать на кількість виготовленої продукції за кожним виробничим підрозділом і визначають, скільки витрат допоміжного виробництва припадає на окремий цех основного виробництва. При цьому контролер повинен бути обізнаний з різними базами розподілу та різними методиками, оскільки на практиці єдиний підхід відсутній.

Система внутрішньогосподарського контролю хлібопекарних підприємств повинна включати в себе також контроль з боку працівників бухгалтерії. Рекомендованими є систематичні (не рідше одного разу на тиждень), перевірки своєчасності й правильності оформлення первинних документів, а також записів, здійснених завідувачем складом у книгах складського обліку, які доцільно здійснювати безпосередньо на складах у присутності завідувача складом.

Внутрішньогосподарський контроль витрат на виробництво продукції здійснюють різними методами і прийомами. Окрім того, його методика значною мірою визначається методом обліку витрат.

Здійснюючи внутрішньогосподарський контроль витрат на виробництво необхідно переконатися в правильності організації бухгалтерського обліку по нарахуванню витрат на виробництво. Для цього необхідно перевірити:

1. Методику обліку витрат на виробництво на підприємстві і відповідність її обліковій політиці;
2. Принципову особливість включення витрат в собівартість тільки того періоду, до якого вони відносяться, незалежно від часу їх виникнення;
3. Прямі і непрямі витрати, що відносяться на собівартість продукції;
4. Витрати, по яких неможливо точно встановити, до якого калькуляційного періоду вони відносяться. Ці витрати повинні включатися в собівартість продукції в кошторисно-нормалізованому вигляді.

При проведенні контролю спочатку встановлюється чи змінювався метод обліку витрат на підприємстві протягом періоду, за який здійснюється внутрішньогосподарський контроль.

При внутрішньогосподарському контролі витрат на хлібопекарних підприємствах доцільно застосовувати методику групування і списання витрат на виробництво, засновану на розподілі витрат на прямі і непрямі й обчисленні повної виробничої собівартості продукції.

Об'єктом перевірки повинні бути калькуляційні розрахунки за визначенням собівартості виробів, робіт, послуг.

Без налагодженої калькуляційної роботи постійного контролю за собівартістю і рентабельністю продукції неможливо надовго забезпечити високі доходи. Задача контролера полягає також в тому щоб звернути увагу керівництво підприємства, на недоліки в обліку витрат і калькуляції собівартості, і внести відповідні рекомендації по виправленню цих недоліків. В сферу діяльності контролера, таким чином,

входить перевірка правильності формування собівартості продукції, складу витрат і втрат.

Правильність віднесення витрат на виробництво і реалізацію продукції дуже важлива тому, що від цього залежить величина собівартості продукції, і, отже, прибутку і рентабельності, а також інших показників.

Для хлібопекарної промисловості в сучасних умовах характерною ознакою обліку витрат є дотримання рекомендацій П(С)БО) 16 “Витрати”. Разом з тим, практика ведення обліку свідчить про наявність і використання різних методів обліку витрат на виробництво.

Слід зауважити, що однопередільний метод достатньо адекватно вписується у вимоги національних стандартів обліку. Контроль здійснюється за одним переділом, який являє собою завершену фазу виробництва без наявності незавершеного виробництва.

При цьому контролер насамперед перевіряє порядок обліку собівартості хлібопекарної продукції на субрахунку 901 “Собівартість реалізованої готової продукції” та її склад.

Важливим об’єктом внутрішньогосподарського контролю витрат є також калькулювання собівартості продукції.

При перевірці правильності калькулювання собівартості продукції, необхідно визначити сукупність витрат на виробництво продукції, а також відхилення за статтями калькуляції та елементами витрат, відображеними в нормативній і фактичній калькуляції собівартості продукції.

У процесі перевірки з’ясовується правильність списання транспортно-заготівельних витрат, що відносяться на окремі рахунки і до видів продукції, які калькулюються, оскільки неправильне їх списання призводить до неточного визначення собівартості продукції та кінцевого фінансового результату.

Незважаючи на, в цілому, задовільний рівень розробленості методики контролю витрат слід звернути увагу на те, що навіть в цьому випадку існує ризик невиявлення недоліків, допущення помилок тощо.

Для здійснення внутрішньогосподарського контролю у дрібних хлібопекарнях, що працюють в одну зміну джерелом інформації про витрати може служити Змінний звіт по хлібопекарні, у якому міститься інформація про рух матеріалів, палива і тари. Він одночасно є книгою обліку матеріалів на складі. Перевіривши перший і другий розділи звіту контролер може з'ясувати, як відображається рух борошна, матеріалів, палива і тари окремо в натуральних і грошовому вимірниках, а ознайомившись з третім і четвертим розділами – дослідити вихід продукції і рух готових виробів.

Деякі труднощі при проведенні внутрішньогосподарського контролю витрат виникають через те, що існують різні методи калькулювання собівартості продукції та послуг допоміжних виробництв, які зумовлюються характером виробництва, а також однорідністю чи неоднорідністю продукції, що випускається допоміжними підрозділами.

Отже, при здійсненні контролю слід врахувати, що собівартість однорідної продукції допоміжних виробництв визначається за простим (однопредільним) методом, часто, у поєднанні з нормативним. Цим методом, як справедливо зазначають В.Озеран та А.Озеран [133, с. 218], користуються для калькулювання собівартості послуг енергетичного цеху, транспортного цеху тощо. Ремонтно-механічний цех застосовує позамовний метод калькулювання собівартості робіт.

Складання калькуляцій, і одночасно, проведення контролю, ускладнюється у випадку взаємного споживання одними допоміжними цехами продукції інших допоміжних цехів. Наприклад, ремонтно-механічний цех здійснює поточний ремонт вантажних автомобілів, а автотранспорт, у свою чергу, перевозить вантажі цього підрозділу.

Для обчислення собівартості поточного ремонту автомобілів необхідно знати собівартість перевезень, а для розрахунку собівартості автоперевезень – собівартість поточного ремонту автомашин. У міжнародній практиці для цього застосовують три основних методи: прямого розподілу, послідовного розподілу та взаємного розподілу [133, с. 219].

Контролер, в даному випадку, повинен знати, що суть методу прямого розподілу полягає в наступному: витрати кожного допоміжного виробництва відносяться на виробничі підрозділи безпосередньо, без включення чи врахування інших допоміжних виробництв. При цьому весь процес побудовано таким чином, що обслуговуючі функції одного підрозділу абсолютно не зв'язані з функціями інших допоміжних підрозділів.

Перевагою даного способу є його простота, проте суттєвим недоліком виступає те, що за умови великого обсягу послуг допоміжного виробництва він надзвичайно спотворює як собівартість окремих видів продукції зокрема, так і результати діяльності різних підрозділів і підприємства в цілому.

Контролеру слід також зробити висновок про доцільність використання того чи іншого методу розподілу. Для цього слід прорахувати похибки і визначити їх вплив на загальний результат (величину собівартості, фінансові результати тощо).

Характерною рисою методу послідовного розподілу, яку повинен знати контролер, є те, що витрати кожного допоміжного виробництва розподіляються у певній послідовності. Процес розподілу починається з підрозділу, який обслуговує найбільшу кількість інших підрозділів, а потім переходять до розподілу від одного підрозділу до іншого, закінчуючи розподіл на тому підрозділі, котрий надає найменший обсяг послуг. При цьому перший цех допоміжного виробництва, витрати якого розподілено, не повинен включати витрати іншого підрозділу, навіть якщо це йому вигідно. У зв'язку з цим перший допоміжний підрозділ, витрати якого розподілено, повинен якнайменше обслуговуватись іншими підрозділами. За такою ознакою визначають послідовність розподілу інших цехів допоміжних виробництв.

Проте прямий та послідовний методи [133, с. 218], недостатньо коректні у випадку надання допоміжними цехами взаємних послуг.

В економічній літературі для означення наступного методу, як свідчать проведені дослідження вживаються різні назви, а саме “метод взаємних послуг”, “метод взаємного обслуговування”, “матричний метод”, “метод перехресного розподілу” тощо.

Його суть полягає в тому, що розподіл витрат допоміжних виробництв між виробничими підрозділами здійснюється шляхом зарахування обміну внутрішньофірмовими послугами між обслуговуючими виробництвами, а для визначення відносних витрат кожного допоміжного виробництва застосовується система рівнянь. Повний розподіл взаємних послуг між допоміжними підрозділами здійснюється шляхом додавання та віднімання від витрат кожного підрозділу, що отримав і надає послуги певної суми витрат. Після цього витрати допоміжних підрозділів розподіляються між виробничими підрозділами так само, як і за методом прямого розподілу.

Контролер може дати власні рекомендації щодо застосування того чи іншого методу розподілу, провівши обрахунки згідно рекомендованих методик за усіма методами і зробивши аналіз результатів розподілу витрат допоміжних виробництв. Застосування автоматизованої системи внутрішньогосподарського контролю витрат, в даному випадку, значно полегшить працю та забезпечить оперативність виконання розрахунків і подання рекомендацій.

Однією з найсуттєвіших проблем при цьому є контроль правильності розмежування загально виробничих витрат на постійні та змінні і розподілені й нерозподілені. Дана проблема на сьогодні в економічній літературі не вирішена з ряду об'єктивних причин.

Для підприємств хлібопекарної галузі ми рекомендуємо таке розмежування здійснювати виходячи з того, якою є питома вага витрат (розрахована на основі дослідження їх динаміки протягом кількох останніх років). Обґрунтування доцільності застосування такого порядку служить той факт, що значна величина загально виробничих витрат вимагає більш точніших способів і баз розподілу, а незначні витрати, тобто витрати з малою питоною вагою можна розподіляти з використанням спрощеної бази розподілу. У першому випадку базою розподілу може виступати обсяг виробленої продукції в умовних одиницях, у другому – пряма заробітна плата.

За умови такого підходу завданням контролера буде перевірка правильності розрахунків по розподілу. При цьому особливу увагу в першому випадку необхідно приділити методиці обчислення обсягу виробництва в умовних одиницях.

Іншим можливим варіантом розподілу, згідно з позиції автора, визначеної у Розділі 2 дисертаційного дослідження є розрахунок вихідних нормативів розподілу накладних витрат в розрізі кожного цеху зокрема. Контролер у цьому випадку повинен дослідити доцільність використання такого методу та дати відповідні рекомендації. Джерелом контролю виступає рекомендована автором форма відомості обліку загальновиробничих витрат.

Ще однією альтернативною базою розподілу загальновиробничих витрат, яка обґрунтована в дисертаційній роботі є коефіцієнти, визначені виходячи з ціни хлібобулочної продукції. Цей спосіб, на наш погляд, є найбільш досконалим і доцільним. Контролеру з метою здійснення внутрішньогосподарського контролю необхідно дослідити правильність розрахунків, що здійснюються у рекомендованій автором формі “Розрахунок розподілу непрямих витрат на виробництво хлібобулочної продукції”.

Внутрішньогосподарський контроль понаднормованих витрат відповідно до розвинених автором рекомендацій з питань обліку простоїв характеризується достатньою простотою. Методика його проведення вимагає перевірки рахунку 24 “Брак у виробництві”, який нами рекомендовано деталізувати субрахунком 242 (чи іншим субрахунком залежно від вже існуючої деталізації на підприємстві) “Некондиційна продукція, придатна для реалізації”.

Окрім того, в процесі внутрішньогосподарського контролю браку у виробництві доцільно перевірити інформацію за напрямками: брак у виробництві по місцю, виду, характеру, кількості, причинах і винуватцях. Це дасть змогу забезпечити певні суми відшкодувань при виявленні конкретних винуватців браку.

У процесі перевірки з’ясовуються складові витрат, що відображаються на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати” та їх розподіл.

Контролер повинен з’ясувати при перевірці порядок розподілу загальновиробничих постійних та змінних витрат.

Згідно П(С)БО 16 “Витрати” змінні загальновиробничі витрати відносяться на собівартість продукції з використанням бази розподілу (заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат, умовних одиниць хлібопродукції), виходячи із фактичної потужності звітного періоду. Це значить, що змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості готової продукції, що підлягають детальній перевірці її складу та обліку.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при нормальній виробничій потужності. Контролеру слід перевірити розрахунки, на яких розподіляються ці витрати та відображаються у бухгалтерському обліку.

Застосування бази розподілу при нормальній потужності означає, що постійні загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції в повному обсязі тільки у випадку, коли фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність.

Контролер повинен пам’ятати, що при нижчому фактичному обсягу виробництва від очікуваного середнього рівня виробництва, до складу виробничої собівартості продукції включається лише частина постійних загальновиробничих витрат, а нерозподілені витрати визнаються витратами звітного періоду, у якому вони виникли і включаються до собівартості реалізованої продукції, що є економічно обґрунтованим, оскільки виробнича собівартість продукції не повинна підлягати різким коливанням, а витрати не занижуються і відображаються в понесеному періоді.

Останнім етапом при проведенні внутрішньогосподарського контролю витрат повинна стати перевірка правильності проставлення кореспондуючих рахунків на кожному прикладеному до звіту документі та порівняти її з тою, що відображена у другому розділі звіту “Рух матеріалів, палива і тари у виробництві у грошовому виразі”, а потім із записами в журналі №К-8 (по загальному для всіх бригадирів аналітичному рахунку “Сировина і матеріали у виробництві”).

Для завершеності внутрішньогосподарського контролю витрат, доцільно порівняти їх рівень із виходом продукції. Така інформація є у третьому розділі звіту “Вихід продукції”, де відображається загальний вихід продукції, в тому числі: стандартної і браку, в штуках і по вазі, а також у відсотках до витраченого борошна за нормою при базовій вологості, скоригованій на фактичну вологість.

Контролеру необхідно звірити фактичний вихід хлібобулочних виробів у відсотках як співвідношення ваги продукції, що вистигла, до ваги витраченого борошна за відповідною формулою.

У дрібних хлібопекарнях, що працюють у 2-3 зміни, при проведенні контролю необхідно детально ознайомитись з даними звіту про рух матеріалів, який одночасно є і книгою обліку матеріалів на складі. Важливим джерелом є також змінний звіт по виробництву за кожну зміну, що використовується саме для обліку витрат на виробництво (в ньому є детальна інформація про розхід борошна, матеріалів, палива) і контролю за виходом хлібобулочних виробів у розрізі змін. Контролеру необхідно пам'ятати, що при такій організації обліку, видаткові накладні на відпуск матеріалів у виробництво не виписуються.

Рекомендована методика контролю, на наш погляд, слугуватиме дієвим важелем механізму зниження собівартості, забезпечення раціонального й ефективного використання ресурсів підприємства та належної якості хлібопекарної продукції.

Висновки до розділу 3

1. Здійснивши критичну оцінку існуючих визначень, а також врахувавши ті об'єктивні зміни, котрі відбулися як у науці, так і в практиці функціонування сучасних виробничих підприємств, ми прийшли до висновку, що внутрішньогосподарський контроль – це система способів і прийомів, які використовуються на підприємстві відповідними службами (якщо такі організовані) чи посадовими особами з метою забезпечення належного збереження та ефективного використання ресурсів. Для забезпечення належної дієвості

внутрішньогосподарського контролю за витратами на хлібопекарних підприємствах запропоновано такі етапи його проведення: контроль правильності вибору методу обліку витрат; контроль матеріальних витрат; контроль прямих витрат на оплату праці; контроль правильності розподілу загальновиробничих витрат; контроль інших витрат виробництва та оцінка перспектив і можливостей зниження рівня витрат.

2. Ефективність методики внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво в значній мірі залежить від правильності вибору і використання контрольних процедур. Суттєве значення має також оптимізація співвідношення технологічного та внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва. Автором розроблено загальну схему внутрішньогосподарського контролю витрат хлібопекарного виробництва і запропоновано найбільш важливі процедури економічного контролю за витрачанням сировини і основних матеріалів як найбільш вагомій статті витрат у собівартості хлібобулочних виробів. Запропонована методика внутрішньогосподарського контролю враховує технологічні операції виробництва та охоплює найбільш імовірні ділянки зловживань, що дозволить зменшити непродуктивні витрати.

ВИСНОВКИ

У дисертації наведене теоретичне узагальнення й нове вирішення актуальної задачі з удосконалення методики і організації обліку та внутрішньогосподарського контролю витрат хлібопекарних підприємств, що дає змогу зробити такі висновки та подати наступні рекомендації і пропозиції.

1. Дослідження динаміки обсягів виробництва, споживання, а також цін на хлібобулочні вироби свідчить про тенденції їх зростання і підкреслює необхідність формування адекватної методики та політики щодо обліку виробничих витрат, яка виступає суттєвою умовою розвитку конкурентного середовища, підвищення якості продукції та зниження цін на неї.
2. Облік витрат в даний час супроводжується цілою низкою проблемних питань, які, в першу чергу, пов'язані з категорійним визначенням суті виробничих витрат і їх групуваннями. У зв'язку з цим в роботі запропоновано уточнити ці витрати у діючих нормативно-правових актах України з метою забезпечення більш точного калькулювання собівартості хлібопекарної продукції в контексті національної реформи бухгалтерського обліку.
3. У процесі організації обліку на хлібопекарних підприємствах слід виходити з уточненої автором класифікації витрат виробництва. Відповідно до цього рекомендованими є наступні статті витрат: витрати борошна; витрати додаткової сировини; витрати інших складників; пряма заробітна плата; нарахування на пряму заробітну плату; витрати на утримання обладнання виробничого призначення; паливо; загальновиробничі витрати.
4. Обчислення повної собівартості продукції доцільно здійснювати за допомогою використання коефіцієнтів розподілу, в основі яких лежить ціна хлібобулочних виробів, або використати зарубіжний досвід, а саме порядок розподілу непрямих витрат за бюджетною ставкою на одиницю замовлення або одиницю випущеної продукції, що матиме позитивний вплив на спрощення та підвищення оперативності самої процедури розрахунків

собівартості одиниці продукції. На основі рекомендованої методики розроблено блок – схему алгоритму для автоматизації процесу обчислення повної собівартості.

5. Одним з напрямів вдосконалення інформаційного забезпечення управління витратами є переформатизація первинних документів. Це, зокрема, стосується: накладних-відвантажень (рекомендується ввести графу щодо вологості та якості сировини, а для забезпечення контролю за даним показником доцільно передбачити також місце для підпису особи, котра їх визначила, що дозволить виявляти винуватців перевитрат і забезпечить відповідальність за це конкретних осіб); форми книги партійного обліку борошна (з адаптацією напрямів автоматизації її формування й заповнення); виробничого звіту (в частині уточнення графами про економію чи перевитрати сировини з розмежуванням у розрізі відповідальних осіб, а також - вихід черствого хліба і браку. При виписці накладних на відпуск матеріалів, автором запропоновано використовувати сигнальні документи (іншого кольору), якщо згідно з обліковими даними після відпуску у виробництво, на складі залишиться менше борошна, ніж потрібно за нормами на наступну зміну. Це дозволить комірникові своєчасно подати у відділ постачання замовлення на поставку нової партії сировини.
6. Специфіка хлібопекарного виробництва включає в себе можливість часткової реалізації некондиційної хлібобулочної продукції, яка користується попитом у найменш соціально захищених верств населення – пенсіонерів й безробітних. Така ситуація вимагає адекватного її відображення в обліку. Тому на підприємствах хлібопечення до рахунку 24 “Брак у виробництві” запропоновано відкрити субрахунок 241 “Некондиційна продукція, придатна для реалізації”. Для покращення аналітики обліку про брак у виробництві доцільно його відображати за такими напрямками: за місцями виникнення, видами, характером, кількості, причинах і винуватцях. Це дасть змогу забезпечити певні суми відшкодувань при виявленні конкретних винуватців браку.

7. Для покращення організації внутрішньогосподарського контролю за витратами на хлібопекарних підприємствах запропоновано такі етапи: контроль правильності вибору методу обліку витрат; контроль матеріальних витрат; контроль прямих витрат на оплату праці; контроль правильності розподілу загальновиробничих витрат; контроль інших витрат виробництва та оцінка перспектив і можливостей зниження рівня витрат.
8. Ефективність методики внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво в значній мірі залежить від правильності вибору і використання контрольних процедур. Автором розроблено загальну схему внутрішньогосподарського контролю витрат хлібопекарного виробництва і запропоновано найбільш важливі процедури економічного контролю за витрачанням сировини і основних матеріалів як найбільш вагомої статті витрат у собівартості хлібобулочних виробів.

Запропонована методика внутрішньогосподарського контролю враховує технологічні операції виробництва та охоплює найбільш імовірні ділянки зловживань, що дозволить зменшити непродуктивні витрати.

Список використаних джерел

1. Алієв Т. Поворотна “первинка” // Все для бухгалтера в торгівлі. – 2005. – № 43. – С. 28-31.
2. Ауэрман Л.Я. Технология хлебопекарного производства. – 8-е изд., перераб. и доп. М.: Легкая и пищевая пром-сть. – 1984. – 416 с.
3. Аксененко А.Ф. Аудит: современная организация и развитие // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 4. – С. 7-9.
4. Андреев В.Д. Практический аудит (справочное пособие). – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
5. Атамас П.Й. Управлінський облік: Навчальний посібник. – Київ: ЦУЛ, 2006. – 440 с.
6. Аудит Мантгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О’Рейли, М.Б. Хирш: Пер с англ. / Под ред Я.В.Соколова. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
7. Аудит: Учебник / В.Й. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др. / Под ред. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 655 с.
8. Аудит: Учебные материалы / сост. В.В. Калинин. – М.: ООО “ИКФ Омега- Л”, 2000. – 384 с.
9. Афанасьєва І. “Стандартні” витрати в податковому обліку // Бухгалтерія. – 2001. – №14/1 (429). – С.34-37.
10. Бабич Л.Н. Некоторые возможности дальнейшего совершенствования учета производственных трат / Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні // Тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф. 16-18 жовтня 2000 р. – К.: КНЕУ, 2000. – 268 с.
11. Бабій В. Окремі питання обліку прямих матеріальних витрат в міжнародній практиці // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В. Гнатюка. – 2004. – №16. – С. 220-223.
12. Бондарева О. Книги обліку = Реєстри? // Бухгалтерія. – 2005. – №26 (649). – С. 80-84.

13. Бакун Ю., Бакун В. Собівартість готової продукції у сфері громадського харчування // Бухгалтерія, №34/1, 2001. – С. 34-39.
14. Бандурка О.М., Коробов М.Я., Орлов П.І., Петрова К.Я. Фінансова діяльність підприємства: Підручник. – К.: Либідь. 1998. – 312 с.
15. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. – М.: Филинь, 2000. – 656 с.
16. Бакун Ю. Нестача? Згадайте про пересортицю! // Все для бухгалтера в торгівлі. – 2005. – № 45 (139). – С.36-38.
17. Білик І., Фаріон І. Проблеми класифікації витрат в системі управлінського обліку // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє: Щорічник. Випуск 11. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – С. 8-16.
18. Білова Н. Тимчасові норми витрат ПММ: визначаємо та застосовуємо (паливо та мастильні матеріали) // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. – №97. – С. 2-6.
19. Білуха М. Застосування АРМ бухгалтера в обліку і контролі на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №12. – С.3-8.
20. Білуха Н.Т. Теория финансово-хозяйственного контроля и аудита: Учебник. – К.: Влад и Влада, 1996, – 320 с.
21. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с промышленным, торговым и общим счетоводством. – 5-е изд. – Л.: Экономическое образование, 1930. – 516 с.
22. Блейк Д., Амаг О. Европейський бухгалтерський учет: Справочник / Пер. с англ. – М.: Филинь, 1997. – 190 с.
23. Бурцев В.В. Внутренний котроль в организации: методологические и практические аспекты // Аудиторские ведомости. – 2002.- № 5 – С.41-51.
24. Бутинець Ф. Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.
25. Бутинець Ф. Ф., Олійник О. В. Економічний аналіз: Практикум: Навч. посіб. для студентів вузів. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 406 с.

26. Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік для менеджерів та економістів: Навч. посіб., – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 672 с.
27. Бутинець Ф.Ф. Проблеми науки бухгалтерського обліку: реалії: Монографія. – Житомир: ПП. “Рута”, 2005. – 324 с.
28. Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред.. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
29. Бухгалтерський облік в Україні на початку ХХІ ст. // Тези доповідей. 26-27 квітня 2001, Львів. - 2001. – С. 470-475.
30. Бухгалтерський облік в Україні: За редакцією Хом’яка Р.Л. – Львів: Інтеллект – Захід, 2005. – 728 с.
31. Бухгалтерський облік: нормативна база / Укладач. Я. Кавторєва, Ф. Федорченко. – 10-те вид., перероб. і доп. – Харків:Фактор, 2004. – 512 с.
32. Бухгалтерський облік: Основи обліку. Фінансовий облік. Внутрішньо господарський (управлінський) облік: Навчальний посібник / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. – Тернопіль: Астон, 2005. – 495с.
33. Бухгалтерський словник. Колектив авторів / за ред проф. Бутинця Ф.Ф. Житомир: ЖІТІ, 2001 – 288 с.
34. Бычкова С. М. Развитие целей и приемов аудита // Бухгалтерский учет. – 1996. - № 10. – С. 83 – 86.
35. Валентинова Г. Повернення товару: оформлення та облік // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 82 (1115). – С.21-26.
36. Ващенко А., Мамченко В. Доплати, надбавки, премії // Бухгалтерія.- 2001. №18/1 (433). – С. 56-57.
37. Ващенко А., Мамченко В. Доплати, надбавки, премії // Бухгалтерія.- 2001. №19/1 (434). – С. 45-46.
38. Витвицкая М.С., Киселев А.П. Методические рекомендации по составу витрат, включаемых в себестоимость продукции, работ и услуг на предприятиях, фирмах и других структурах. – К., 1993 – 146с.

39. Вітвицька М.С., Кузьмінська О.Е. Контроль і ревізія: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2000 – 166 с.
40. Внутренний аудит. Методика проведения. – М.: Международный центр по вопросам налогообложения, 1994. – 80с.
41. Воеводин С.А. Экономический механизм управления промышленным производством. – К.: Вища школа, 1991. – 166 с.
42. Гавриленко І.О. Управління витратами на стадіях життєвого циклу продукції // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. Випуск 16. – Львів: ЛКА, 2004. – С. 153-156.
43. Гальчинський А.С., Єщенко П.С., Палкін Ю.І. Основи економічної теорії: підручник. – К.: Вища школа, 1995. – 471 с.
44. Гнилицька М. Розробка нової продукції: відображаємо витрати в обліку // Все про бухгалтерський облік. – 2004. – №84. – С. 5-11.
45. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Фінансовий та управлінський облік. – К.: ТОВ "Автоінсервіс", 1996 – 544с.
46. Горицкая Н.Г. Бухгалтерский учет. – К.: Техника, 2000 – 256с.
47. Горщар В. ІС: Облік витрат на виробництво продукції // Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації. – 2003. – №35. – С.66-72.
48. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник./ під ред. Кужельного М.В. – 6-е вид., допов. і перероб. – К.: А.С.К., 2000. – 272 с.
49. Грабова Н.М., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях. Учебн. пособие для студентов ВУЗов. – К.: А.С.К., 2000 – 624с.
50. Грабова Н.М., Кривоносов Ю.Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: Навч. посібник.: 3-є видання перероб. допов. – К.: А.С.К., 2001. – 416с.
51. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. – К.: КНЕУ, 2002. –131 с.
52. Громова В. Відходи сировини при виробництві продукції: як їх обліковувати? // Все про бухгалтерський облік. – 2005.- №28. – С.7-11.

53. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: Навчальний посібник. – Київ: Знання – прес, 2004. – 541с.
54. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Знання, 2001. – 363 с.
55. Данилов Н.Ф., Шифман З.Б. Экономика, организация и планирование хлебопекарного производства. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Агропромиздат, 1986. – 303 с.
56. Добровський О.В. Необхідність і можливість впровадження в Україні калькулювання неповної собівартості продукції / Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні // Тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф. 16-18 жовтня 2000 р. – К.: КНЕУ, 2000. – 268 с.
57. Домбровська Н.Р. Класифікація витрат виробництва як основа управлінського обліку // Наукові записки: Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 9. - Тернопіль: Економічна думка, 2003. – С.300-303.
58. Добровський В.М., Гнилицька Л.В., Коршикова Р.С. Управлінський облік / За ред. В.М. Домбровського. – К.: КНЕУ, 2003. – 235 с.
59. ДСТУ 2120-93 Хлібопекарське виробництво. Терміни та визначення. // Інформаційно-правова бібліотека “Експерт-Юрист”, випуск 6.0 – листопад 2003 р.
60. Друри К. Введение в управленческий учет и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. Н.Д. Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
61. Друри К. Учет витрат методом стандарт-кост: Пер. с англ. / Под ред. Н.Д.Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 224 с.
62. Дубова В.В. Удосконалення класифікації витрат основної діяльності / Удосконалення обліку та аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні: Тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф. 16-18 жовтня 2000 р. – К.: КНЕУ, 2000. – 268 с.
63. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.І. / Редкол.: С.В.Мочерний (відп.

- ред.) та ін. – К.: Академія, 2000. – 840 с.
64. Економіка підприємства: Підручник, в 2 т. / За ред С.Ф. Покропивного.– К.: Хвиля-Прес, – Донецьк: Поиск, Т-во книголюбів, 1995. – 400 с.
65. Економічна енциклопедія. У 3 т. / Ред. кол.: Гаврилишин Б.Д., Мочерний С.В., Устенко О.А. та ін. – К.: Академія; – Тернопіль: ТАНГ, 2000. – Т.1: А (абандон) – К (концентрація виробництва). – 863 с.
66. Енциклопедія бухгалтерських проводок // Бухгалтерія. – 2001. – №43 (458). – С.21с.
67. Єгарміна В. Внутрішній контроль: сучасність та перспективи розвитку // Вісник податкової служби України. – 2004. – №29. – С. 62 – 65.
68. Эльпинер З.Г. Бухгалтерский учет в хлебопекарных предприятиях потребительской кооперации. - М.: Экономика, 1967. – 214 с.
69. Жила В.Г. Ревізія та аудит: Навчальний посібник. – К.: МАУП, 1998. – 96 с.
70. Журавель, Г.П., Крупка Я.Д., Палюх М.С., Гуцайлюк Л.О., Фаріон Т.І. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 449 с.
71. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту К.: А.С.К., 1998. – 768 с.
72. Завгородній В.П. Бухгалтерский учет в Украине (с исполъз. Нац. стандартов): учебн. пособие для студенигов ВУЗов. – 5-е изд., доп. и перероб. – К.: Блиц-информ, 2001. – 848 с.
73. Зайцев Н. Экономика промышленного предприятия. 3-е изд. – М.: Инфра-М., 2000. – 358 с.
74. Зубрицька І. Облік витрат на виробництво продукції // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – №25(450). – С. 4-10.
75. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 175 с.
76. Инструкция по бухгалтерскому учету на хлебопекарных предприятиях потребительской кооперации. – М.: Центросоюз, 1989-й 1990 г.
77. Іваніна С. Облік комплексних витрат виробництва та їх розподілення між

видами продукції // Вісник Київського національного торгово-економічного університету. – 2005. – №3. – С.53-60.

78. Іванов Ю., Котляров Є. “Реформована” собівартість (калькулювання у промисловості) // Бухгалтерія. – 2001. – №20/1 (435). – С.45-51.
79. Інтерпретація МСФО 2 “Запасы: общие принципы учета и оценки” // <http://www.tacis-bankreform.ru/interpretation.html>.
80. Информационно – поисковая система “Предприятия Украины” / Информационно-издательская фирма “КАРЕ”. – 2001. – январь.
81. Інструкція про застосування книжково-журнальної форми бухгалтерського обліку в організаціях і підприємствах споживчої кооперації. Затв. Постановою правління Укоопспілки від 19.04. 2001 р. - №304.
82. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.99.// Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. №6 – С. 14–16.
83. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 352 с.
84. Калюга Є.В. Фінансово – господарський контроль у системі управління: Монографія. – К.: Ельга, Ніка – Центр, 2002. – 360 с.
85. Каменська Т. Методика внутрішнього аудиту виробничих витрат // Вісник податкової служби України. – 2005. – №10. – С.49-51.
86. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учеб. Пособие. – М.: Инфра-М, 1997. – 392 с.
87. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для ВУЗов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
88. Клейнер Г. Б. и др. Предприятия в нестабильной экономической среде: риски, стратегии, безопасность. – М.: ОАО “Изд-во “Экономика”, 1997. - 232 с.
89. Крайняк О.К. Технологія хлібопекарного виробництва. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 168 с.
90. Кононенко О. Транспортно-заготовительные расходы: учет и распределение //

Налоги и бухгалтерский учет. – 2000. – №40. – Компьютерная Информационно-справочная система “Налоги и бухучет”, версия 2.01D (04.09.2001).

91. Комаринський І.М., Свірін В.В. Напрями активізації підприємницької діяльності малого підприємництва в процесі становлення ринкової моделі господарювання // Регіональна економіка: науково-практичний журнал. – 2001, – № 2. – С. 50-59.
92. Коркин М. О проблемах украинского ГААП // http://www.gaap.ru/Gaap_IAS/Ukr_GAAP.htm.
93. Король Г.О., Труш Ю.Т., Яковенко О.А. Класифікація методів калькулювання собівартості продукції за функціями менеджменту // Труды международной научно-практической конференции “Развитие учета и аудита как основы информационно-аналитической системы предприятия”. 17-18 ноября 2005 года. – Харьков НТУ “ХПИ”, 2005. – С.31-32.
94. Костецкий Я. Проблеми аналізу і контролю виробничих витрат // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В.Гнатюка. Тернопіль – 2003. – №4. – С.169-171.
95. Костів М.А. Аспекти обліку та контролю доходів і витрат за центрами відповідальності // Аудитор України. – 2005. – №5. – С.12-16.
96. Костянова А.А. Управлінський облік в інформаційній системі управління витрат // Економіка АПК. – 2004. -№7. – С.107-111.
97. Котляров С.А. Управление витратами. – СПб: Питер, 2001. – 160 с.
98. Котляров Є., Іванов Ю. Класифікація витрат за статтями калькуляції. Прямі витрати // Бухгалтерія. – 2001. – № 22/1 (437). – С. 47-52.
99. Котляров Є., Іванов Ю. Розподіл загальновиробничих витрат // Бухгалтерія, – 2001. – №37/1. – С. 41-47.
100. Кочерин Е.А. Контроль в системе управления социалистическим производством. М.: Экономика, 1982. – 216 с.
101. Крайник О.П. Промислова політика як основа регіонального економічного розвитку // Регіональна економіка. – 2001. – № 2. – С. 36-50.

102. Крамаровский Л.М. Ревизия и контроль. – М.: Фининсы и статистика, 1988. – 300 с.
103. Кривоклякина С.С. Маркетинговые услуги в системе управления витратами // Труды международной научно-практической конференции “Развитие учета и аудита как основы информационно-аналитической системы предприятия”. 17-18 ноября 2005 года. – Харьков НТУ “ХПИ”, 2005. – С. 24-25.
104. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
105. Лагода Т., Дерев'янка О.. Міні-пекарні: чи варто створювати власну? // Пропозиція. – 2000. – № 6. – С. 82-85.
106. Лаптев В.В. Правовая организация хозяйственных систем. – М.: Юридическая литература, 1978. – 119 с.
107. Ластовецький В. Облік та контроль технічної та виробничої собівартості // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004 – №5. – С.17-20.
108. Левин В.С. Контроль издержек производства в условиях нормативного учета. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 176 с.
109. Лыськов В. Пищевая промышленность в системе АПК // Экономика Украины. – 2000. – № 8. – С. 56-62.
110. Литвинова Ю.В. К вопросу о распределении накладных расходов предприятия // Труды международной научно-практической конференции “Развитие учета и аудита как основы информационно-аналитической системы предприятия”. 17-18 ноября 2005 года. – Харьков НТУ “ХПИ”, 2005. – С.57.
111. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. 2-е видання, перероб. і допов., – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 628 с.
112. Лучко М.Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. Навчальний посібник. – Тернопіль, 2004. – 236 с.
113. Максимова В. Вимоги до оцінки якості внутрішнього економічного контролю // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. - №7. – С.56-62.
114. Максимова В. Система об'єктів внутрішнього економічного контролю // Економіст. – 2005. – №4 – С.71-76.

115. Мамченко В. Доплати, надбавки, премії // Бухгалтерія. – 2001. – №18/1 (433). – С. 56-57.
116. Марушко В. Методи інвентаризації цінностей і визначення її результатів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №11. – С.17-22.
117. Матейко С. Класифікація витрат в системі господарського обліку // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету ім. В.Гнатюка. – Тернопіль. – 2003. – №4. – С.171-175.
118. Мец В. О. Економічний аналіз фінансових результатів та фінансового стану підприємства: Навч. посібник. – Київ: КНЕУ, 1999.– 132с.
119. Микитенко Т. “Електронна бухгалтерія” // Аудитор України. – 2005. – №6. – С.13-19.
120. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.
121. Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS: Справочник бухгалтера от А до Я // Сост. Матвеева В.М./ – М.: Дело и Сервис, 1998. – 190 с.
122. Моссаковський В. Система контролю витрат виробництва за сучасних умов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. - №9. – С. 29-35.
123. Мякота В. Собівартість продукції: від випуску до реалізації. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Харків: Фактор, 2003. –268 с.
124. Назарбаєва Н. Затрати чи витрати: чи є різниця? // Бухгалтерія. – 2004. – № 23 (594). – С. 53-57.
125. Назарбаєва Р. Доходи та витрати в бух обліку: старт і фініш // Бухгалтерія. – 2003. – №4. – С.47-54.
126. Новіков Ю.М. Экономическая роль хлебопекарной промышленности в пищевой промышленности Украины и Крыма // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 97. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2001. – С. 38-41.
127. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: Монографія. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224с.

128. Наринский А.С., Гаджиев Н.Г., Контроль в условиях рыночной экономики. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 176 с.
129. Наказ Мінагрополітики України “Про затвердження спеціалізованої форми первинного обліку товаротранспортної накладної та Інструкції про порядок заповнення, застосування спеціалізованої товаротранспортної накладної на відпуск хлібобулочних виробів” від 06.06.2001 р. №153 // Дебет-Кредит. – 2002.– № 10. – С.74-79.
130. Новини міста / Західноукраїнський тижневик “У кожен дім”, 17 січня 2004 року. – с. 1.
131. Облік витрат на підприємствах, що мають внутрішню інфраструктуру // Дебет-Кредит. – 2006. – №9. – С.34-37.
132. Озеран В., Бойко Ж. Облік і контроль матеріальних витрат на хлібопекарних підприємствах споживчої кооперації // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Щорічник. – Тернопіль: Збруч, 2002. – с. 212-217.
133. Озеран В., Головацька С. Організаційно-методичні аспекти аудиту витрат і виконаних робіт будівельних організацій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 11. – С. 63-67.
134. Озеран В., Озеран А. Облік і розподіл витрат послуг допоміжних виробництв на кондитерських підприємствах // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Щорічник. – Тернопіль: Збруч, 2002. – С. 217-222.
135. Пантелійчук Л. Формування облікової політики – важливий етап роботи підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – №9, 2002. – С. 3-11.
136. Пархоменко В. М., Баранцев П. П. Реформування бухгалтерського обліку в Україні. – Луганськ: Лугань, 2001. – 565 с.
137. Пархоменко В. Про реформування бухгалтерського обліку в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 1998. – № 10. – С. 4-6.
138. Пархоменко П.М. Наш Хліб Святий, Насущний // Харчова і переробна промисловість. – 2001. – № 6. – С. 4-6.
139. Правила продажу продовольчих товарів, затвержені наказом МЗЕЗ від 28.12.94 р. №237 // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – № 81. – С. 19-21.

140. Погорелова Н., Лобза І. Все про рекламу (Бухгалтерський облік і оподаткування) // Все про бухгалтерський облік. – 2001. – №35. – С.21-23.
141. Проектирование экономических информационных систем: Учеб. для экон. вузов / Смирнова Г.Н., Сорокин А.А., Тельнов Ю.Ф.; Под ред. Тельнова Ю.Ф. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 509 с.
142. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства. Підручник. – К.: КНЕУ, 2000. – 528 с.
143. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 “Витрати”. Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99р. №318 зі змінами і доповненнями // Спеціальний додаток до тижневика “Дебет-Кредит”. – 2004. – С.79.
144. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затв. Наказом Міністерства фінансів України №248 від 20.10.99р. // Спеціальний додаток до тижневика “Дебет-Кредит”. – 2004. – С.67.
145. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №3 “Звіт про фінансові результати”. Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99р. №87 зі змінами і доповненнями // Спеціальний додаток до тижневика “Дебет-Кредит”. – 2003. – С.33.
146. Поспелов Д. А. Большие системы. Ситуационное управление. – М.: Изд-во “Знание”, 1975. –240 с.
147. Привалова Н. Ведення обліку за допомогою комп’ютерних програм // Баланс – комплект. – 2004. - №37. – С.40-42.
148. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність: Закон України від 16.07.99. №996 – 14 // Все про бухгалтерський облік. – 1999. – №80.
149. Протасов М.И., Шапиро О.Н., Безвидная М.М. Внутрихозяйственный и ведомственный контроль в производственных объединениях пищевой промышленности. М.: Легкая и пищевая промышленность, 1984. – 168 с.
150. Пустовіт Т. Особливості обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в малих підприємствах // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №5.- С.3-12.

151. Пушкар М.С. Розробка систем обліку: Навч. посібник. – Тернопіль: Карт – бланк, 2003. – 198 с.
152. Пушкар М.С. Управлінський облік: Навч. посібник. – Тернопіль: Карт – бланш, 1998. – 163 с.
153. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628с.
154. Пушкар М.С., Журавель Г.П., Литвин Ю.Я., Мельник В.В. Теоретичні основи бухгалтерського обліку. Підручник для Вузів. – видання 2-е, перероб. і доп. – Тернопіль: ТАНГ, 1998. – 269с.
155. Развитие бухгалтерського учета и контроля в контексте европейской интеграции: Монография коллектива авторов. Ответственный редактор проф. Ф.Ф. Бутынец – Житомир – Краматорск: ЧП “Рута”, 2005. – 588с.
156. Рета М.В. Застосування процесно-орієнтованого методу управління витратами на етапі створення нової продукції // Труды международной научно-практической конференции “Развитие учета и аудита как основы информационно-аналитической системы предприятия”. 17-18 ноября 2005 года. – Харьков НТУ “ХПИ”, 2005. – С.85.
157. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 192 с.
158. Рудницький В.С., Саченко С.І. Зведений облік витрат матеріалів на виробництво хлібопекарної продукції та напрями його удосконалення // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції. 27-28 травня 2004 р. – Львів ЛКА. – С. 295-299.
159. Рудницький В.С., Саченко С.І. Методологічні аспекти автоматизації аудиту витрат // Вісник НУВГП. Економіка, частина 2. Випуск 4(28). – Рівне: НУВГП, 2004. - С. 255-260.
160. Савчук В.П. Стратегическое управление издержками // Фінансовий менеджмент. – 2005. – № 5. – С. 14-19.
161. Саченко С.І., Гуцайлюк Л.О., Хорунжак Н.М. На шляху реформування системи бухгалтерського обліку в Україні // Матеріали міжвузівської

конференції „Проблеми розвитку фінансової системи та обліку” 14-15 березня 2000 р. – Львів: ДУ „Львівська політехніка”, 2000 р. – С. 22.

162. Саченко С.І. Автоматизація розрахунків величини планових витрат при їх бюджетуванні як елемент ефективної системи управління витратами // Науковий вісник. Збірник наукових праць. Національна академія державної податкової служби України (Ірпінь). – Ірпінь: НАДПС, 2004, – №2(24). – С. 25 – 32.
163. Саченко С.І. Аналіз діючих підходів до організації обліку витрат на виробництво // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 12. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – С.47-49.
164. Саченко С.І. Аудит витрат в комп’ютерному середовищі // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 11. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – С. 144-145.
165. Саченко С.І. Внутрішньогосподарський контроль у системі управління виробничими витратами // Науковий журнал ТДЕУ „Економіка і ринок: облік, аналіз і контроль”. Випуск 12. – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – С. 270-272.
166. Саченко С.І. Зарубіжний досвід обліку витрат і результатів діяльності та можливості його застосування у вітчизняній обліковій практиці // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. Випуск 12. – Львів: ЛКА, 2002. – С.38 –43.
167. Саченко С.І. Класифікація витрат і калькулювання собівартості хлібопекарної продукції в контексті національної реформи бухгалтерського обліку // Вісник Технологічного університету Поділля. Економічні науки. – Хмельницький: ТУП, 2003. – С. 180-182.
168. Саченко С.І. Облік прямих витрат у хлібопекарній промисловості та можливі напрями його удосконалення // Галицький вісник. – Тернопіль: Тернопільський державний університет ім. Пулюя, - 2004, - №3. - С. 95-103.
169. Саченко С.І. Основи організації обліку витрат за національними стандартами // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 9. –

- Тернопіль: Економічна думка, 2001. – С. 200-201.
170. Саченко С.І. Проблеми розподілу непрямих витрат // Галицький економічний вісник. – Тернопіль: Тернопільський державний університет ім. Пулюя. – 2005. - № 2(6). – С. 159 – 163.
171. Саченко С.І. Розвиток методів і прийомів аудиту витрат у сучасних умовах // Вісник ТАНГ. Випуск 3. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – С.78-79.
172. Святодух В. Претензії споживачів: облік витрат // Баланс. – 2002.- №50-51. – С. 59-63.
173. Семенова В.Ю. 1С Бухгалтерия 7.7 для Украины: Учебное пособие. – К.: Знання-Пресс, 2001. – 120 с.
174. Семчишин Н. Ринок хлібопродуктів Тернопільщини: стан, ціна, стратегічний підхід до управління // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. Вип. 7. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2003. - С. 304-307.
175. Скирпан О. Управлінський облік витрат на виробництво // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – Випуск 6. – Тернопіль: ТАНГ, 2002. – С.203-208.
176. Слуцкин М.П. Влияние способов распределения накладных расходов на принятие управленческих решений // Финансовый менеджмент. – 2005. – № 9. – С. 39-44.
177. Слюсарчук Л.І. Облік і аналіз виробництва та продажу готової продукції (Методологічно-прикладний аспект) – К.: Альтерпрес, 2001. – 258 с.
178. Сергеев В.Н. Пищевая промышленность России в завершающем году II тысячелетия // Пищевая промышленность. – 2000. – № 3. – С. 7-11.
179. Сопко В.В., Гуцайлюк З.В., Щирба М.Т., Бенько М. Бухгалтерський облік: Навч. посібник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
180. Сопко В.В. та ін. Бухгалтерський облік в промисловості та інших галузях народного господарства: Навч. посібник для вузів / Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Ільєнко П.А. – К.: Вища школа, 1992. – 463 с.
181. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч.посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. –

- К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
182. Сопко В.В. Бухгалтерський облік, контроль, аналіз та аудит // Аудитор України. – 2005. – №18. – С. 3-13.
 183. Сопко В.В., Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б., Брадул О.М. Організація і методика проведення аудиту: Навчально-практичний посібник. – К.: ВД “Професіонал”, 2004. – 624 с.
 184. Сопко В.В., Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік у підприємницькій діяльності. – К., 1993. - 356 с.
 185. Статистичний щорічник України за 2000 р. – К.: Техніка, 2001. – 598 с.
 186. Статистичний щорічник України за 2004 р. – К.: Техніка, 2004. – 611 с.
 187. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
 188. Сук Л. Облік витрат, виходу продукції промислових виробництв та обчислення її собівартості // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2002. – №7. – С. 2-13.
 189. Справочник работника хлебопекарной промышленности потребительской кооперации: [Сборник / Составители Е.П. Майорова и др.]. – М.: Экономика, 1985. – 158 с.
 190. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
 191. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник 6-те вид. – Київ А.С. К, 2005. – 784 с.
 192. Трансформація курсу “Економічний аналіз діяльності підприємства”. Тези доповідей міжнар. наук. метод. конф. 16 – 17 трав. 2002 р. / Відп., за вип. Л.М. Кіндратська – К.: КНЕУ, 2002. – 596 с.
 193. Тринька Л. Виробництво без витрат: реалії вітчизняного обліку або яку собівартість ми визначаємо? // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №11. – С. 32-37.
 194. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами: Монографія. – Київ: Знання – Прес, 2005. – 247с.

195. Украина'98: Промышленные ресурсы. Предприятия, организации – и их услуги: 67000 предприятий и выпускаемая ими продукция: / Ежегод. спарв./ – К.: Информ.-изд. центр “Спектр-97”, 1998. – 547 с.
196. Украина 2001: Промышленные ресурсы. Предприятия, организации и услуги: 67000 предприятий и выпускаемая ими продукция. – Б.м.; Б.и., 2001. – [1014], 76,4 с.
197. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 566 с.
198. Фролова Т.Б. Анализ витрат на производство по центрам прибыли // Труды международной научно-практической конференции “Развитие учета и аудита как основы информационно-аналитической системы предприятия”. 17-18 ноября 2005 года. – Харьков НТУ “ХПИ”, 2005. – С. 19.
199. Хозяева С.Г. Бухгалтерский учет на промышленных предприятиях потребительской кооперации: Учебник для кооп. техникумов. – М.: Экономика, 1990. – 159 с.
200. Хорнгрен, Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Хорнгрен, Д.Фостер; Под ред. Я.В. Соколова; Пер. с англ. – Москва: Финансы и статистика, 2004. – 416 с.
201. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
202. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. Посібник. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
203. Чубар О.Г. Класифікація факторів та їх використання у підвищенні ефективності виробництва у хлібопекарній промисловості // Соціально-економічні дослідження в перехідний період (Щорічник наукових праць). Випуск 4 / НАН України, Інститут регіональних досліджень. Редкол.: відповідальний редактор М.І.Долішній. – Львів, 1998. – 471 с.
204. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
205. Чумаченко Н.Г., Биренберг Б.М., Шпиг А.А., Крамаровський Л.М.

- Соціалістический контроль: методи и проблеми. – К.: Наукова думка, 1985. – 252 с.
206. Шехтман Т. Куди сплачувати водний збір за філії // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 60. – С. 34.
207. Шеремет А. Д., Негашев Е. В. Методика фінансового аналізу. – М.: Инфра-М, 1999. – 320 с.
208. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебное пособие. – М.: ИНФРА, 1995. – 298 с.
209. Шкарабан С.І. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств. (Навчальний посібник). – Тернопіль: ТАНГ, 1999. – 135 с.
210. Штейнман М.Я. Внутрішньохозяйственный контроль в сельскохозйственных предприятиях. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 160 с.
211. Щибоц К. Стратегическое управление витратами // Аудит. – 2003. – 34. – С. 21-27.
212. Юровський Б.С. Облік запасів підприємства згідно з П(С)БО. Готова продукція. – Харків: ТОВ Центр економічних досліджень і управлінського консультування, 2000. – 256 с.
213. Юрченко К. Методи обліку витрат на виробництво продукції // Вісник податкової служби України. – 2002. – №37. – С. 32-37.
214. Audretsch D.B. The Market and the State. – Harvester Wheatsheaf. – 1992. – 145 p.
215. www.volkova.skrif.net.
216. Potter, Douglas A. Automated Accounting Systems and Procedures Handbook. – N.Y.: John Wiley & Sons, 1991. – 562 p.
217. S. Sachenko, O. Beley. The Information System of Control Risks //Proceedings of The first IEEE International Workshop “Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications” (IDAACS'01). – Foros, 2001. – – P. 270-274.
218. www.istok.com.ua.
219. www.sstok.com.ua.