

Тернопільський національний економічний університет

Саченко Світлана Іванівна

УДК 657.474.655.1

**ОБЛІК І ВНУТРІШНЬОГОСПОДАРСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ
ВИТРАТ НА ХЛБОПЕКАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

Спеціальність 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

**Автореферат
дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук**

Тернопіль - 2006

Дисертацією є рукопис
Робота виконана у Тернопільському національному економічному університеті
Міністерства освіти і науки України

Науковий керівник: доктор економічних наук, професор
Рудницький Василь Степанович
Львівська комерційна академія Укоопспілки,
завідувач кафедри аудиту

Офіційні опоненти: доктор економічних наук, професор
Ластовецький Василь Омелянович,
Західно – Український економіко – правничий університет,
завідувач кафедри обліку і аудиту

кандидат економічних наук, доцент
Хом'як Роман Львович
Національний університет “Львівська політехніка”,
доцент кафедри обліку та аналізу

Провідна установа: Київський національний економічний університет
Міністерства освіти і науки України,
кафедра обліку підприємницької діяльності,
м. Київ

Захист відбудеться “ 11” січня 2007 р. о 14 годині на засіданні спеціалізованої
вченої ради Д 58.082.01 Тернопільського національного економічного університету за
адресою: м. Тернопіль, вул. Львівська, 11, корпус 11, зал засідань

З дисертацією можна ознайомитися в бібліотеці Тернопільського національного
економічного університету за адресою: 46000, м. Тернопіль, вул. Львівська, 6

Автореферат розісланий “10 ” грудня 2006 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради
кандидат економічних наук, доцент

З.В.Задорожний

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

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., Валуєв 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., Нападівська 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 прямих 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 методикау 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 :

- запропоновано алгоритм і розроблено блок-схему 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 методикау 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;

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 04.09.05 р.), 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 31сторінці.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційної роботи, визначено мету, об'єкт, предмет та методи дослідження, розкрито наукову новизну, практичне значення та апробацію одержаних результатів.

У **першому розділі** «Економічна сутність витрат хлібопекарного виробництва та стан їх обліку і внутрішньогосподарського контролю»

досліджено сутність витрат та їх класифікацію, проаналізовано динаміку обсягів виробництва хлібопекарної галузі та споживання населенням хлібопродукції та визначено основні тенденції й проблеми, що потребують вирішення, й пов'язані з необхідністю створення ефективної обліково-контрольної системи.

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. У загальному обсязі валової продукції харчової промисловості частка хлібопекарної промисловості зросла з 37,2% у 1991 році до 51,8% у 2004. Загалом динаміка виробництва та споживання хліба і хлібобулочних виробів в останні роки характеризується деяким зростанням, про що свідчать статистичні дані, наукові дослідження, публікації науковців. У хлібопекарній промисловості в сучасних умовах спостерігаються щонайменше дві позитивні тенденції:

1) зростання, починаючи з 2000 року, обсягів виробництва хліба та хлібобулочних виробів,

2) хліб і хлібобулочні вироби залишаються продуктами, на які є сталий попит - вони займають важливе місце у раціоні харчування населення.

Розвиток даної галузі в сучасних умовах, безумовно, тісно пов'язаний з наявністю ряду невирішених питань, що стосуються таких важливих економічних показників: як витрати, прибуток, рентабельність.

Вирішення проблеми зростання прибутку та рентабельності в сучасних умовах господарювання об'єктивно пов'язане з наявністю щонайменше двох альтернативних напрямів удосконалення: технології виробництва та механізму управління витратами. Ці напрями відрізняються один від одного, хоч між ними існує і певний зв'язок (рис. 1).

Як видно з рис. 1, удосконалення механізму управління витратами займає важливе місце в забезпеченні зростання ефективності виробництва, що, в кінцевому результаті, має позитивний вплив на фінансовий стан хлібопекарного підприємства.

У роботі проаналізовано процес формування собівартості продукції, який викладений у П(С)БО 16 „Витрати”. У цьому нормативному документі постійні загальновиробничі витрати ототожнюються з постійними виробничими накладними витратами, а при їх розподілі до уваги береться відносний показник (середній обсяг діяльності), що є дискусійним питанням при визначенні собівартості продукції (робіт чи послуг).

Автором запропоновано використати міжнародний досвід розподілу непрямих витрат. Так, в промислових фірмах США широко застосовують розподіл накладних витрат за бюджетною ставкою на одиницю замовлення

або одиницю випущеної продукції.



Рис. 1. Напрями підвищення ефективності діяльності підприємств

Встановлені норми виробничих витрат дозволяють розраховувати собівартість продукції відразу після закінчення її виробництва, що є надзвичайно важливим для прийняття оперативних управлінських рішень і вирішення маркетингових проблем. Це має позитивний вплив на спрощення та підвищення оперативності самої процедури розрахунків собівартості одиниці продукції (робіт чи послуг).

З врахуванням цього досвіду загальновиробничі витрати доцільно поділяти на такі складові як змінні витрати на обслуговування виробництва, змінні витрати на управління виробництвом, умовно-постійні витрати на обслуговування виробництва й умовно-постійні витрати на управління виробництвом. Нами також рекомендовано комерційні витрати поділяти на змінні та умовно-постійні.

Практика діяльності хлібопекарних підприємств свідчить, що, об'єктом калькулювання в них виступає продукція (продукція різноманітна за видами й асортиментом: хліб, макаронні вироби, кондитерські вироби тощо). Проведені автором дослідження дозволили деталізувати склад статей витрат, що є актуальним для калькулювання собівартості продукції.

Крім цього, облік матеріальних витрат запропоновано здійснювати за окремими групами та статтями. Даний висновок зроблений на основі врахування технологічних особливостей, згідно з якими до додаткової

сировини в хлібопекарній промисловості слід відносити цукор, 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 й овочеві порошки, виноград сушений, соки плодові та ягідні концентровані.

Специфікою витрат хлібопекарної галузі є значна питома вага вартості палива й енергії в загальній величині витрат на виробництво, що підкреслює доцільність їх відображення окремою статтею, хоча із врахуванням вимог П(С)БО ці витрати рекомендовано відображати у складі матеріальних витрат.

Окрім того, дослідження частки кожної із статей в загальній сумі витрат на виробництво хлібобулочних виробів, дозволило внести пропозицію не відображати втрати від браку окремою статтею, оскільки їх сума надзвичайно мала й до того ж некондиційні та браковані вироби, як правило, повторно використовуються для нового замісу. Незначними є також витрати на упаковку. Їх запропоновано відображати у складі витрат на збут, а не окремою статтею, як це практикується на окремих підприємствах.

В дисертації зазначено, що доцільним є виділення окремою статтею витрат на утримання обладнання, оскільки хлібопекарна галузь характеризується їх значною питоною вагою. Практика засвідчила, що ці витрати необхідно деталізувати шляхом відокремленого обліку палива, запасних частин та інших витрат, пов'язаних з обслуговуванням обладнання. У даному випадку, із статті прямі матеріальні витрати запропоновано виділити витрати на сировину, основні і допоміжні матеріали, воду для технологічних потреб.

Рекомендований поділ витрат за деталізованими статтями дозволить легко здійснювати перехід у необхідних випадках до управління та контролю витрат як на базі повної, так і виробничої собівартості продукції.

У другому розділі “Облік витрат на виробництво продукції хлібопекарної промисловості та шляхи його удосконалення” на основі критичної оцінки існуючої практики запропоновано заходи з удосконалення процесів і форм первинного документування, обґрунтовано пропозиції, спрямовані на оптимізацію обліку прямих і непрямих витрат, а також розроблено блок-схеми алгоритмів вирішення обліково-розрахункових задач, що відповідають таким рекомендаціям.

Показано, що виходячи з специфіки галузі є доцільним класифікувати виробничі запаси за наступними статтями: основна сировина (борошно), 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). Згідно з П(С)БО 9 „Запаси” пропонується два методи включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості придбаних запасів: метод „прямого рахунку” і метод середнього відсотку. На думку автора більш доцільним є використання на хлібопекарних підприємствах, в умовах автоматизації обліку, методу „прямого рахунку”. Обґрунтуванням цьому служить те, що виробничі запаси на ці підприємства надходять переважно від одних і тих же постачальників, а постійні зв'язки з ними дозволяють розраховувати витрати на транспортування і тим самим визначати первісну вартість придбаних запасів.

Для хлібопекарних підприємств, що займаються лише хлібопеченням, нами запропоновано використовувати методи оцінки запасів за середньозваженою собівартістю, FIFO та нормативними витратами, а для виробничих підприємств, що займаються ще й торговельною діяльністю - за цінами продажу.

З метою запобігання значного зростання обсягів первинної документації в роботі запропоновано варіанти удосконалення форм первинних документів, скорочення їх переліку та можливі напрями автоматизації процесу заповнення. Так, для зниження витрат робочого часу на оформлення виробничого завдання розроблено алгоритм (рис. 2), який дозволяє автоматизувати розрахунки в потребі борошна і допоміжних матеріалів.

Важливе значення при відпуску борошна має встановлення рівня його вологості, адже нормування його витрат на виробництво продукції здійснюється згідно з нормами виходу, які затверджуються з врахуванням вихідної базової вологості, прийнятої в обсязі 14.5 %.

У зв'язку з цим заповнення накладних на відпуск борошна вимагає проведення певних лабораторних досліджень і наявності відповідної графі для відображення даних аналізу у документі.

Для забезпечення належної організації зберігання й 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-х екземплярах. Однак цей документ дублює інформацію книги партійного обліку, а тому більш доцільно при відпуску борошна оформляти сигнальні документи.

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).

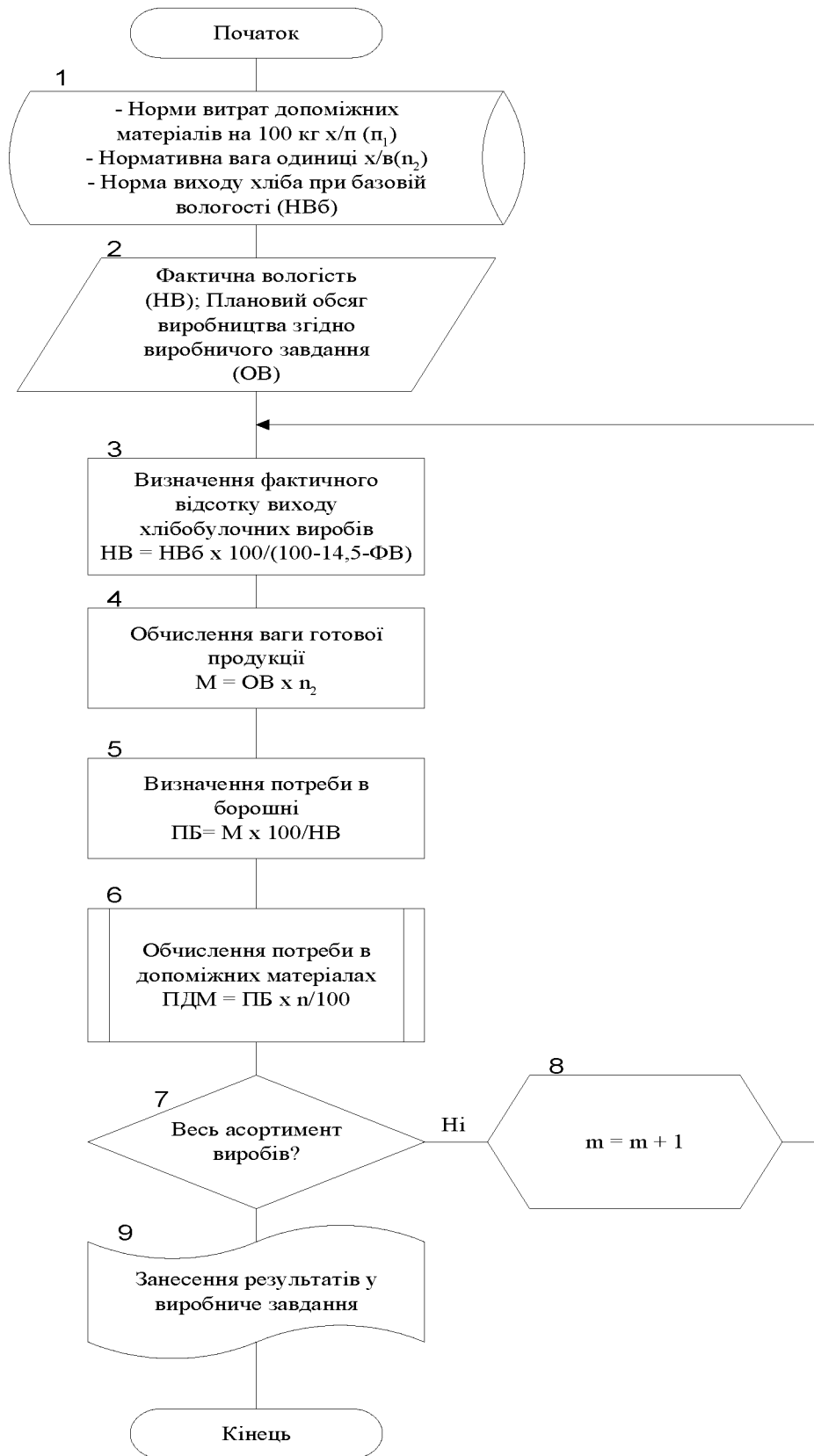


Рис. 2. Алгоритм розрахунків потреб в борошні і додаткових матеріалах на виконання виробничого завдання

Окрім того, в сучасних умовах набула поширення практика реалізації некондиційної хлібопекарної продукції (придатної для вживання як продуктів харчування) за нижчими цінами.

Це вимагає адекватного відображення в обліку зазначеної операції. Тому в хлібопекарній промисловості рахунок 24 “Брак у виробництві” слід деталізувати окремим субрахунком 241 “Некондиційна продукція, придатна для реалізації”.

Обґрунтовано також необхідність відображення інформації про брак за напрямами у виробництві: за місцями виникнення, видом, характером, кількістю, причинами і винуватцями. Це дасть змогу забезпечити певні суми відшкодувань при виявленні конкретних винуватців браку.

Суттєву частку в собівартості хлібопекарної продукції займають непрямі витрати. Їх розподіл є достатньо трудомістким. Для автоматизації розрахунків розподілу непрямих витрат на виробництво хлібобулочної продукції розроблено відповідний алгоритм (рис. 3).

На основі введених даних (блок 1) у блоці 2 визначається мінімальна ціна (C_{\min}), а обчислення проміжного коефіцієнту розподілу $K_p(n)$ (блок 3) та бази розподілу $B_p(n)$ (блок 4) здійснюється в циклі (блоки 5,6). В блоці 7 визначається сума значень бази розподілу, а коефіцієнт $B_p / R_{\text{нв}}$ (блок 8) значення розміру непрямих витрат $R_{\text{нв}}$ (блок 9) і сума даних $R_{\text{нв}}$ (блок 10) в циклі (блоки 11,12).

Результатом роботи алгоритму є формування документу з розрахунком розподілу непрямих витрат.

Розглядаючи автоматизацію розрахункових процедур як напрям удосконалення ефективності функціонування господарюючих суб'єктів, автором окреслено можливості їх ув'язки з системою бухгалтерського обліку й плануванням. Таке поєднання має важливе економічне значення, оскільки в основу розробки кошторису можна покладати вихідний рівень витрат, що були здійснені на виробництво того чи іншого виду продукції в звітному періоді.

У третьому розділі «Внутрішньогосподарський контроль витрат хлібопекарного виробництва» уточнено сутність внутрішньогосподарського контролю та розроблено рекомендації щодо вдосконалення його організації і методики на хлібопекарних підприємствах.

Перехід України на національні стандарти обліку і МСА, основою яких є використання базових принципів та рекомендацій фахових організацій, передбачає відповідну перебудову системи внутрішнього контролю.

Критична оцінка діючої практики й економічної літератури останніх років свідчить про те, що одночасно із розвитком ринкових взаємовідносин у вітчизняній економіці система внутрішньогосподарського контролю почала втрачати своє дійсно суттєве та історичне значення.

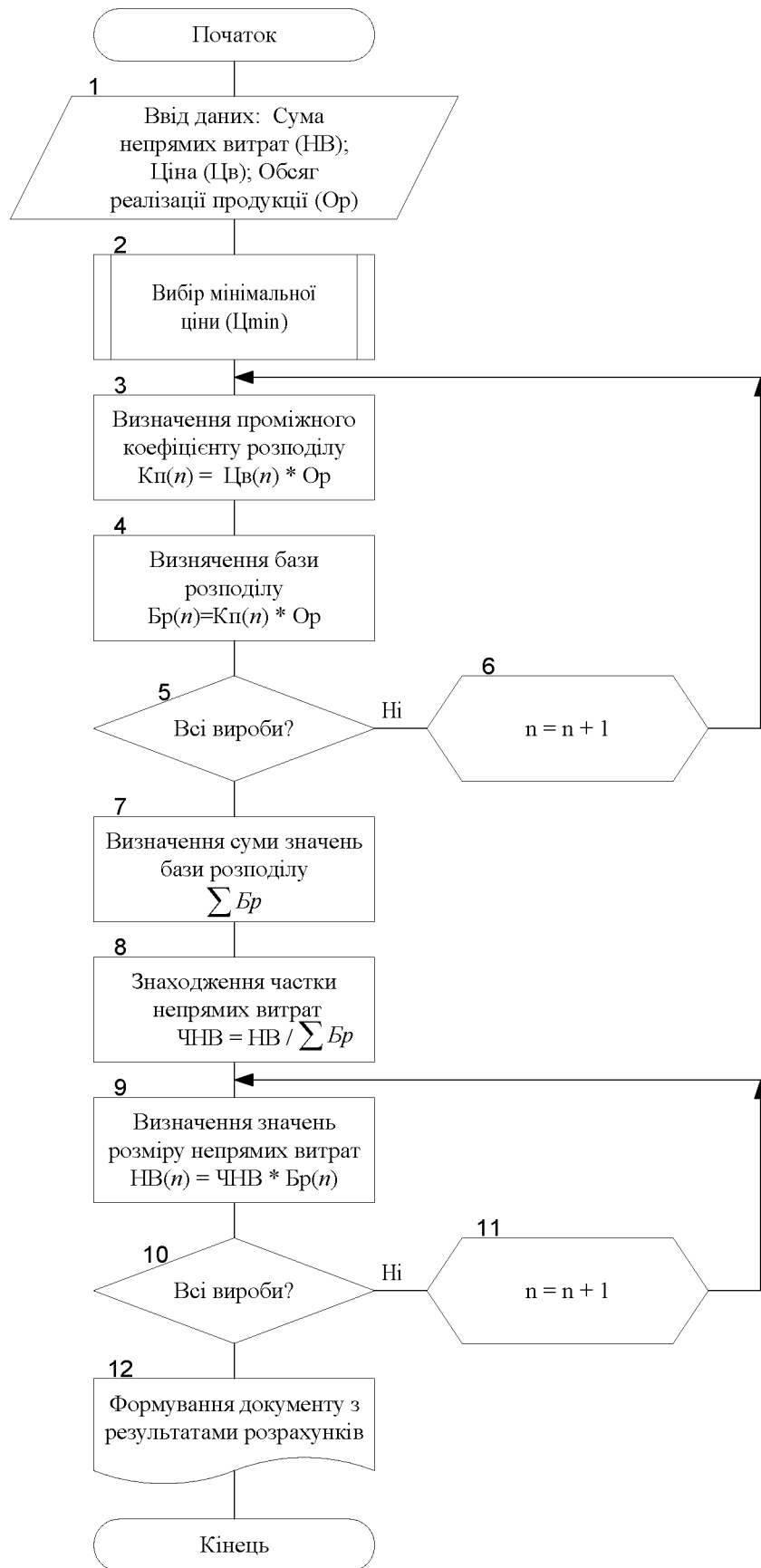


Рис. 3. Блок-схема алгоритму розрахунку розподілу непрямих витрат на виробництво хлібобулочної продукції

Наукові дослідження із адаптації внутрішнього контролю до потреб управління в ринкових умовах практично відсутні. Та й на практиці цим питанням приділяють мало уваги.

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 .

На основі проведених досліджень особливостей та діючої практики організації внутрішньогосподарського контролю витрат на хлібопекарних підприємствах зроблено висновок, що його слід проводити в декілька етапів (рис. 4).

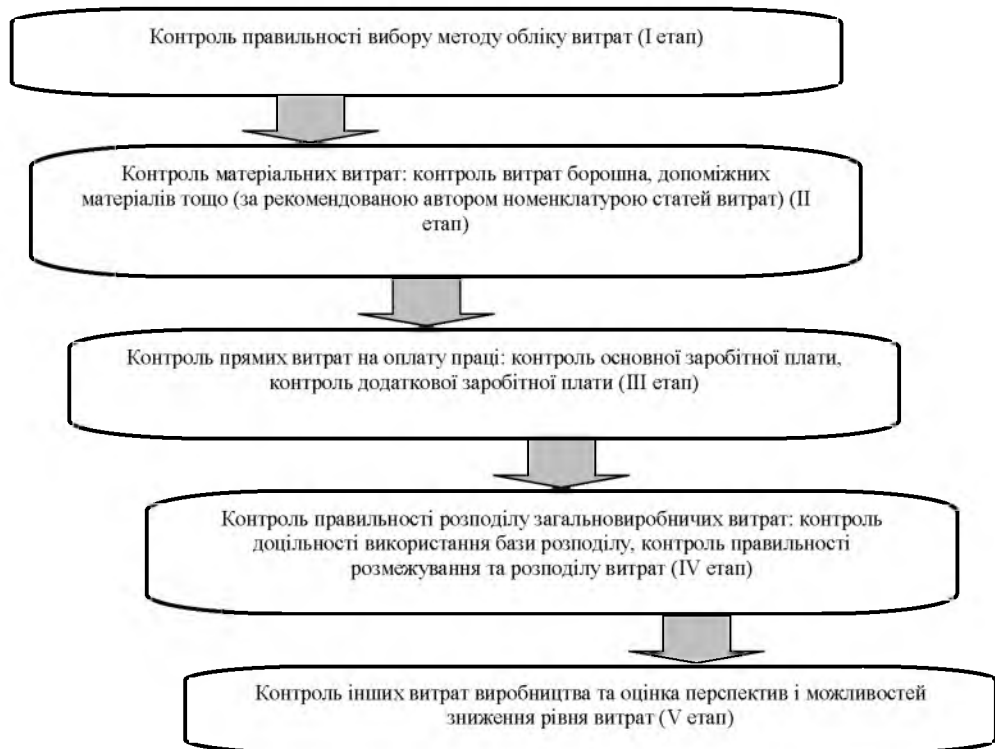


Рис. 4. Етапи внутрішньогосподарського контролю витрат хлібопекарних підприємств

Нині діюча методика не враховує можливості контролю за величиною виробничих запасів, який рекомендується проводити в економічній літературі. Це пов'язано з тим, що величина запасів, як свідчить практика хлібопекарних підприємств, не може бути достатньо великою, оскільки якість хлібобулочної продукції значною мірою залежить саме від термінів зберігання сировини, з якої вона виробляється.

Така ситуація вимагає швидше кращого контролю за використанням, а не за збереженням виробничих запасів. Іншими словами, необхідно контролювати витрати на виробництво хлібобулочних виробів з врахуванням

вже проведеного технологічного контролю.

Проведені дослідження підприємств хлібопекарної промисловості показали, що завершеної системи внутрішньогосподарського контролю за використанням сировини та матеріалів в більшості випадків немає. На даних підприємствах в оперативному порядку здійснюється лише технологічний контроль за процесом виробництва; в той же час економічний контроль є несистемним і нерегулярним. Для удосконалення методики внутрішньогосподарського контролю за витратами на хлібопекарних підприємствах нами запропонована загальна схема спеціальних контрольних процедур. До важливіших процедур економічного контролю за витрачанням матеріальних ресурсів відносяться: перевірка правильності розподілу борошна за видами продукції пропорційно витратам за плановими нормами виходу, скоригованими на фактичну вологість борошна при прийманні звіту; перевірка витрачання допоміжних матеріалів; контроль витрат допоміжних виробництв (контроль за методикою розподілу між видами виробленої хлібопродукції) і дослідження інформації, що акумулюється в первинних документах; звірка фактичного виходу хлібобулочних виробів у відсотках як співвідношення ваги продукції, що охолочила, до ваги витраченого борошна; перевірка на відповідність даних в первинних документах і виробничих звітах щодо витрат виробництва; перевірка відповідності відображених даних про витрати у звітах і регістрах бухгалтерського обліку; контроль за правильністю кореспонденції рахунків за операціями, пов'язаними з витрачанням сировини, матеріалів і палива на виробництво хлібобулочних виробів; контроль за процесом складання калькуляції на окремі види продукції.

Запропоновані нами процедури внутрішнього контролю служитимуть дієвим важелем механізму зниження собівартості, забезпечення раціонального й ефективного використання ресурсів підприємства та належної якості хлібопекарної продукції.

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 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.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ

Публікації у наукових фахових виданнях:

1. 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.
2. 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.
 3. Саченко С.І. Аудит витрат в комп'ютерному середовищі // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 11. – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – С.144-145.
 4. 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.
 5. 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.
 6. Саченко С.І. Класифікація витрат і калькулювання собівартості хлібопекарної продукції в контексті національної реформи бухгалтерського обліку // Вісник Технологічного університету Поділля. Економічні науки. – 2003. – С.180-182.
 7. Саченко С.І. Облік прямих витрат у хлібопекарній промисловості та можливі напрями його удосконалення // Галицький економічний вісник. –2004, -№3. -С.95-102.
 8. Саченко С.І. Основи організації обліку витрат за національними стандартами // Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. Випуск 9. –2001. – С.200-201.
 9. Саченко С.І. Проблеми розподілу непрямих витрат // Галицький економічний вісник.– 2005. -№ 2(6). – С.159 – 163.
 10. Саченко С.І. Розвиток методів і прийомів аудиту витрат у сучасних умовах // Вісник ТАНГ. Випуск 3. – 2002. – С.78-79.
 11. Саченко С.І. Концептуальні проблеми розвитку системи внутрішнього контролю витрат виробництва в умовах ринку // «Держава і регіони». Серія: Економіка та підприємництво. - 2006. - №4. - С.317 – 320

В інших виданнях:

1. 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», 2000р. – С.22
2. Рудницький В.С., Саченко С.І. Зведений облік витрат матеріалів на виробництво хлібопекарної продукції та напрями його удосконалення // Львівська комерційна академія. Матеріали міжнародної науково-практичної конференції « Облік, аналіз і аудит у сучасному бізнесі»

27-28 травня 2004 р. – Львів ЛКА, 2004. – С.295-299.

3. Саченко С.І. Внутрішньогосподарський контроль у системі управління виробничими витратами // Науковий журнал ТДЕУ. Випуск 12 / Матеріали Міжнародної науково – практичної конференції «Проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу, контролю та аудиту у сфері надання послуг» 15-16 грудня 2005р. – Тернопіль: Економічна думка, 2005. – С. 270 -272.
4. Svitlana Sachenko. Olexander Beley «Intelligent Data Acguisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications ». IDAACS, Foros 1-4 July. 2001 p.270-274.

АНОТАЦІЯ

Саченко С.І. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих витрат на хлібопекарних підприємствах – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – Тернопільський національний економічний університет, Тернопіль, 2006.

Дисертаційна робота присвячена дослідженню сучасних проблем обліку й внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва на хлібопекарних підприємствах. На основі дослідження особливостей хлібопекарного виробництва визначено їх вплив на побудову системи обліку та контролю виробничих витрат та основні проблеми й недоліки діючих методик.

В роботі уточнено перелік статей витрат хлібопекарного виробництва, який враховує сучасні структурні та технологічні особливості, розроблено пропозиції з удосконалення обліку прямих витрат й обґрунтовано доцільність розподілу загальновиробничих витрат за двома альтернативними варіантами: з допомогою ставок (драйверів) витрат (зарубіжний досвід) та з допомогою розрахункових коефіцієнтів, обчислених основі ціни на продукцію хлібопечення. Удосконалено класифікацію виробничих витрат і запасів хлібопекарного виробництва та їх обліку в системі рахунків. Розроблено блок – схеми алгоритму для автоматизації процесу обчислення повної собівартості продукції.

Запропоновано здійснювати поетапний внутрішньогосподарський контроль витрат хлібопекарних підприємств і розроблена загальна схема спеціальних контрольних з одночасним врахуванням стадій технологічного контролю.

Ключові слова: виробничі витрати, облік, внутрішньогосподарський контроль, хлібопекарні підприємства, автоматизація обліку.

АННОТАЦИЯ

Саченко С.И. Учет и внутрихозяйственный контроль производственных затрат на хлебопекарных предприятиях – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.06.04.- бухгалтерский учет, анализ и аудит – Тернопольский национальный экономический университет, Тернополь, 2006.

В диссертационной работе исследуются актуальные вопросы учета и внутрихозяйственного контроля производственных затрат предприятий хлебопекарной промышленности. Определены современные особенности хлебопекарного производства, их влияние на построение системы учета и контроля, а также существующие проблемы в учетно-контрольной работе.

На основании исследования современных тенденций в экономике определена сущность издержек производства и внесены предложения по совершенствованию определений существующих дефиниций. Проведены исследования зарубежного опыта ведения учета производственных затрат и определены возможности его использования в практике учета отечественных хлебопекарных предприятий.

Критическая оценка существующих подходов к классификации издержек и учета технологических условий хлебопекарного производства позволила предложить усовершенствованный перечень статей затрат, а также классификацию производственных запасов. Соответственно к разработанным рекомендациям сформулировано предложения касающиеся совершенствования документального обеспечения учета и отражения хозяйственных операций в системе счетов бухгалтерского учета. В частности, с целью оптимизации документооборота рекомендуется упразднить ведение первичной документации по учету производственных запасов, а именно ликвидировать дублирующие регистры соответствующие друг другу по содержанию (например ярлыков и карточек партионного учета), усовершенствовать форму книги партионного учета, дополнить производственный учет информацией об экономии материальных ресурсов.

В работе также разработаны рекомендации по совершенствованию учета производственных затрат в системе счетов бухгалтерского учета, обосновано необходимость использования материальной ответственности за нарушения, которые приводят к возникновению непродуктивных затрат, и предложено классификацию потерь рабочего времени в производственном процессе.

Диссертационная работа содержит предложения по автоматизации учетно-расчетных процедур в хлебопечении, в ней разработаны блок схемы алгоритмов решения нескольких учетных задач, характеризующихся наибольшими трудозатратами. Разработаны также предложения, касающиеся автоматизации формирования рекомендованных форм первичных документов и учетно-расчетных процедур.

Определены проблемы, касающиеся учета косвенных расходов и обоснована целесообразность распределения общепроизводственных

расходов двумя альтернативными вариантами: с помощью ставок (драйверов) затрат (зарубежный опыт) и с помощью расчетных коэффициентов, рассчитанных на основе цен на продукцию хлебопечения.

Разработаны предложения по усовершенствованию учета прямых расходов, позволяющие эффективно формировать информацию для анализа о материальных и трудовых расходах.

Усовершенствована методика внутривозвратного контроля и предложены его этапы с одновременным учетом стадий технологического контроля, что позволит значительно улучшить эффективность управления издержками производства.

Ключевые слова: производственные расходы, учет, внутривозвратный контроль, хлебопекарные предприятия, автоматизация учета.

ANNOTATION

Sachenko S. I. Account and Intraeconomy Control of Production Expenditures in Baking Enterprises. – Manuscript.

Dissertation on obtaining of graduate degree of candidate of economic sciences by speciality 08.06.04 – Accounting, Analysis and Audit – Ternopil National Economic University, Ternopil, 2006.

Dissertation is devoted to research of modern problems of accounting and intraeconomy control of production expenditures on bakery enterprises. Based on the research of the bakery production features their influence is determined on development of account and control system of production expenditures, basis problems and failing.

The list of expense items of bakery production is specified, which takes into account the modern structural and technological features, and the suggestions about the improvement of account of direct maintenances and grounded expedience of allocation of general enterprise expenditures are developed after two alternative variants: using rates (drivers) of expenditure (foreign experience) and using computation coefficients calculated on the a price base of the products of the bread baking products. The classification of production expenditures and supplies of bakery production and their consideration is improved in the set of accounts. The algorithm for automatization of calculation of whole self cost production is designed.

The intraeconomy control step by step regarding bakery production expenditures is offered and the general structure of special control procedures is developed with simultaneous consideration of stages of technological control.

Keywords: production expenditures, account, intraeconomy control, bakery enterprises, automation of account.